

VYSOKÁ ŠKOLA BÁŇSKÁ – TECHNICKÁ UNIVERZITA
EKONOMICKÁ FAKULTA

KATEDRA ÚČETNICTVÍ A DANÍ

Daňové úniky v rámci daně z přidané hodnoty
Tax Evasions in the frame of Value Added Tax

Student: Karolína Kožušníková
Vedoucí bakalářské práce: Ing. Alžběta Urbancová, Ph. D.

Ostrava 2017

VŠB - Technická univerzita Ostrava
Ekonomická fakulta
Katedra účetnictví a daní

Zadání bakalářské práce

Student: **Karolína Kožušníková**
Studijní program: B6208 Ekonomika a management
Studijní obor: 6202R049 Účetnictví a daně
Téma: **Daňové úniky v rámci daně z přidané hodnoty**
Tax Evasions in the frame of Value Added Tax
Jazyk vypracování: čeština

Zásady pro vypracování:

1. Úvod
 2. Teoretické aspekty daně z přidané hodnoty
 3. Teoretické aspekty problematiky daňových úniků
 4. Analýza konkrétního daňového úniku
 5. Závěr
- Seznam použité literatury
Seznam zkratk
Prohlášení o využití výsledků bakalářské práce
Seznam příloh
Přílohy

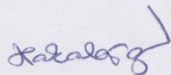
Seznam doporučené odborné literatury:

BENDA, Václav a Ladislav PITNER. *Daň z přidané hodnoty s komentářem k 1. 1. 2016*. 10. vyd. Olomouc: ANAG, 2016. 808 s. ISBN 978-80-7554-005-8.
DUŠEK, Jiří. *DPH 2016 – zákon s přehledy*. 13. vyd. Praha: Grada Publishing, 2016. 264 s. ISBN 978-80-271-0033-0.
GALOČÍK, Svatopluk a Oto PAIKERT. *DPH 2016 – výklad s příklady*. 12. vyd. Praha: Grada Publishing, 2016. 416 s. ISBN 978-80-271-0034-7.

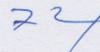
Formální náležitosti a rozsah bakalářské práce stanoví pokyny pro vypracování zveřejněné na webových stránkách fakulty.

Vedoucí bakalářské práce: **Ing. Alžběta Urbancová, Ph.D.**

Datum zadání: 18.11.2016
Datum odevzdání: 05.05.2017



Ing. Jana Hakalová, Ph.D.
vedoucí katedry

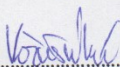


prof. Dr. Ing. Zdeněk Zmeškal
děkan fakulty

Prohlášení

Prohlašuji, že jsem svou bakalářskou práci na téma „Daňové úniky v rámci daně z přidané hodnoty“ vypracovala samostatně, kromě příloh, které jsem samostatně doplnila, za použití literatury, kterou uvádím v seznamu použité literatury.

V Ostravě dne 13. 7. 2017


.....

Karolína Kožušníková

Obsah

1	Úvod.....	5
2	Teoretické aspekty daně z přidané hodnoty	6
2.1	Definice daně a jejich funkce	6
2.1.1	Základní dělení daní.....	7
2.2	Daň z přidané hodnoty.....	8
2.2.1	Předmět daně.....	10
2.2.1.1	Vynětí z předmětu daně	11
2.2.2	Územní působnost	11
2.2.3	Vymezení základních pojmů	12
2.2.4	Daňové subjekty.....	13
2.2.4.1	Osoby povinné k dani § 5 ZDPH.....	13
2.2.4.2	Skupina § 5a ZDPH	14
2.2.4.3	Plátcí § 6 ZDPH	14
2.2.4.4	Identifikované osoby § 6g ZDPH.....	15
2.2.5	Místo plnění při dodání zboží	16
2.2.5.1	Místo plnění při dodání zboží	16
2.2.5.2	Místo plnění při pořízení zboží z jiného členského státu	16
2.2.5.3	Místo plnění při dovozu zboží	16
2.2.6	Daňový doklad	17
2.2.6.1	Zjednodušený daňový doklad	19
2.2.6.2	Souhrnný daňový doklad.....	20
2.2.6.3	Uchovávání daňových dokladů	20
2.2.6.4	Opravný daňový doklad	21
2.2.7	Sazby DPH.....	21
2.2.8	Základ daně a její výpočet.....	22
2.2.9	Zvláštní režim pro obchodníky s použitým zbožím	24
3	Teoretické aspekty problematiky daňových úniků	26
3.1	Charakteristika, podstata a příčiny daňových úniků.....	26
3.2	Klasifikace minimalizace odvodu daně	29
3.3	Kolotočové podvody	30
3.4	Dodavatel jako neexistující daňový subjekt, fingované dodavatelské faktury či zkreslené údaje v nich.....	31
3.5	Daňová kontrola	32

4	Analýza konkrétního daňového úniku	33
4.1	Charakteristika vybrané účetní jednotky	33
4.2	Zvláštní režim pro obchodníky s použitým zbožím	34
4.3	Základní vymezení pro použití ustanovení o zvláštním režimu	34
4.4	Stanovení základu daně při použití zvláštního režimu	36
4.5	Kdy lze a kdy nelze uplatnit zvláštní režim obchodníka + příklady	39
4.6	Povinnosti plátce uplatňujícího zvláštní režim a náležitosti účetních dokladů	43
4.6.1	System VIES	44
4.6.2	Souhrnné hlášení	45
4.6.3	Kontrolní hlášení	46
4.7	Analýza účetních případů	47
4.8	Chyby a odpovědnost za vedení účetnictví	49
5	Závěr	50
	Seznam použité literatury	51
	Seznam zkratk.....	54
	Seznam obrázků.....	55
	Seznam tabulek.....	55
	Prohlášení o využití výsledků bakalářské práce	
	Seznam příloh	
	Přílohy	

1 Úvod

Autorka je studentkou 3. ročníku Vysoké školy báňské – technické univerzity v Ostravě studijní program ekonomika a management a obor účetnictví a daně a rozhodla se vypracovat bakalářskou práci na téma Daňové úniky v rámci daně z přidané hodnoty s analýzou konkrétního případu daňového úniku v oblasti prodeje a nákupu automobilu v tuzemsku a v ostatních zemích EU.

Cílem práce je prostřednictvím analýzy povinností plátce při uplatňování zvláštního režimu a následně vybraných účetních případů definovat opatření, kterými lze předejít daňovým únikům v oblasti obchodování s ojetými automobily.

Předkládaná bakalářská práce je rozdělena do dvou částí: teoretické a praktické. Při jejím zpracování bylo potřeba důkladné prostudování odborné literatury související s danou problematikou, a to zejména z oblasti zásad podnikání, daňových a účetních předpisů. Cenným zdrojem informací jsou rovněž výklady a prováděcí předpisy, případně odborné články. V praktické části autorka využila získaných informací k analýze vybraných účetních dokladů, získaných od účetní jednotky, které se staly předmětem kontroly ze strany správce daně a následnému postihu za porušení povinností při uplatňování zvláštního režimu dle zákona o dani z přidané hodnoty.

V závěru práce jsou vyhodnocena provedená zjištění a definována doporučení pro předcházení chyb, které mohou být správcem daně definovány jako daňový únik.

Autorka věří, že práce bude přínosem zejména pro subjekty podnikající v této sféře, případně se stane zdrojem pro zájemce o tuto problematiku.

2 *Teoretické aspekty daně z přidané hodnoty*

2.1 *Definice daně a jejich funkce*

Z právního hlediska neexistuje žádná jednotná definice pojmu „daň“. Uvádí se, že daň je povinná, zákonem předem stanovená částka, která se odčerpává na nenávratném principu části nominálního důchodu ekonomického subjektu. Daně jsou placené buď pravidelně (např. důchodové daně), nebo jednorázově při naplnění určitých skutečností (např. daně darovací či daně v případě úmrtí). Daně představují přenos peněz ze soukromého sektoru do veřejného rozpočtu (státního rozpočtu a místních rozpočtů). Vyznačují se neúčelovostí, tzn., že plátce daně nemůže ovlivnit, na co budou peníze z daní použity a zároveň neekvivalentností, tzn., že jedinec se podílí na společných příjmech, ale neovlivní, v jaké výši se bude podílet na výdajích veřejného rozpočtu. Daň je závazkový vztah, tudíž vzniká vztah mezi věřitelem, který má právo na plnění od dlužníka a dlužníkem, který má závazek dluh zaplatit. [8]

Daně plní tři funkce:

- alokační,
- (re)distribuční,
- stabilizační,
- fiskální.

Alokační funkce se zabývá problematikou investování vládních výdajů a optimálního rozdělení mezi veřejnou a soukromou sféru.

Redistribuční funkce slouží k rozložení důchodů. Vláda vybírá větší daně od bohatších, a tím může zvyšovat příjmy chudých. Slouží k minimalizaci rozdílů mezi bohatou a chudou vrstvou obyvatelstva.

Stabilizační funkce je závislá na hospodářském cyklu. Přispívá ke zmírnění výkyvů v ekonomickém cyklu, zajišťuje tím cenovou stabilitu a dostatečnou zaměstnanost.

Fiskální funkce se považuje za nejdůležitější a primární, jelikož jde o získání finančních prostředků do státního rozpočtu. Slouží k financování veřejných výdajů.

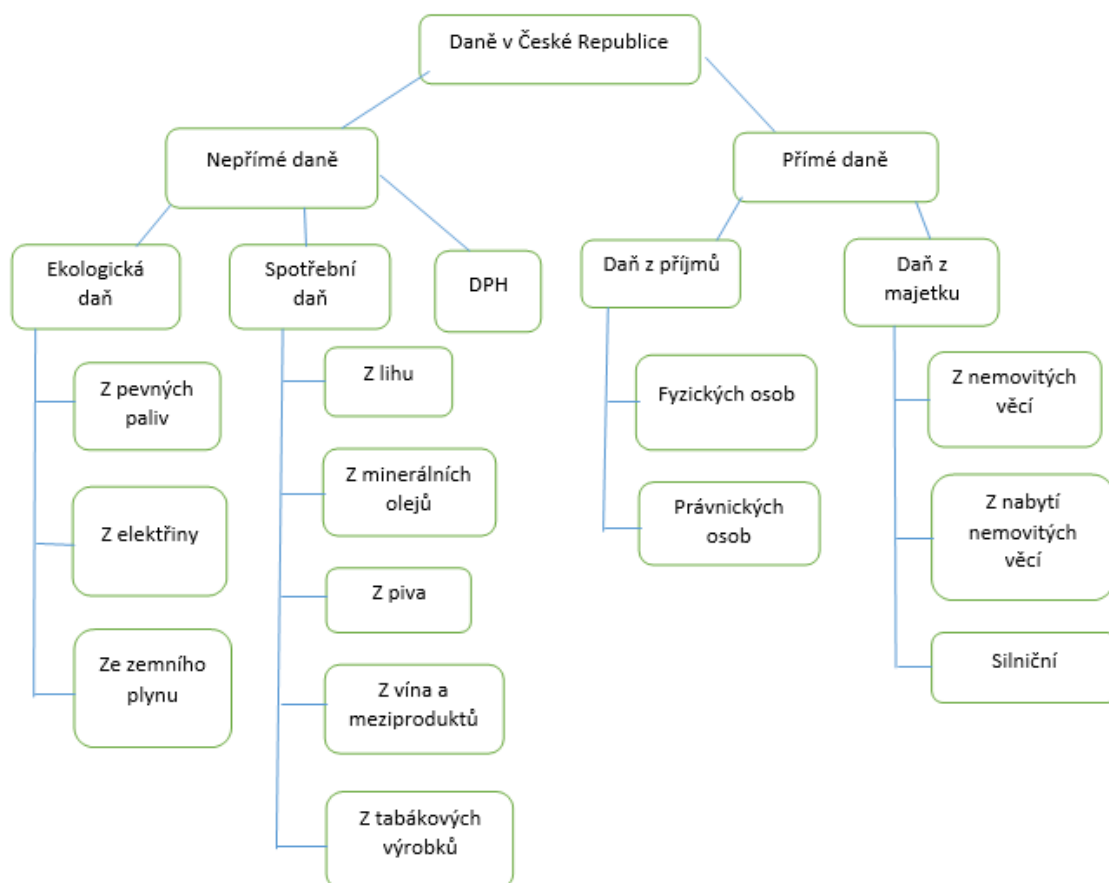
2.1.1 Základní dělení daní

V České Republice se dělí daně na 2 základní skupiny – daně přímé a nepřímé.

V případě přímých daní lze určit osobu, která je plátcem daní, která odvádí daň příslušnému finančnímu úřadu (dále jen „FÚ“) na základně písemného daňového přiznání. Jsou vyměřeny podle majetku poplatníka nebo příjmu pomocí daňového přiznání. Dle § 38g zákona o dani z příjmu (dále jen „ZDP“) poplatník není povinen podat daňové přiznání, pokud má příjmy podle § 6 ZDP a podepsal prohlášení k dani, dále jsou to příjmy od daně osvobozené, ze kterých je vybírána srážková daň a v neposlední řadě pokud poplatník nemá jiné příjmy podle § 7 až 10 ZDP. Dělí se na majetkové a důchodové. Neplatí vždy, že poplatník je stejný jako plátc.

Typy přímých daní:

- daň z příjmů právnických osob,
- daň z příjmů fyzických osob,
- daň z nemovitých věcí (daň z nemovitostí),
- daň z nabytí nemovitých věcí (daň z převodu nemovitosti),
- silniční daň.



Obrázek 2.1: Typy daní v České Republice, vlastní zpracování

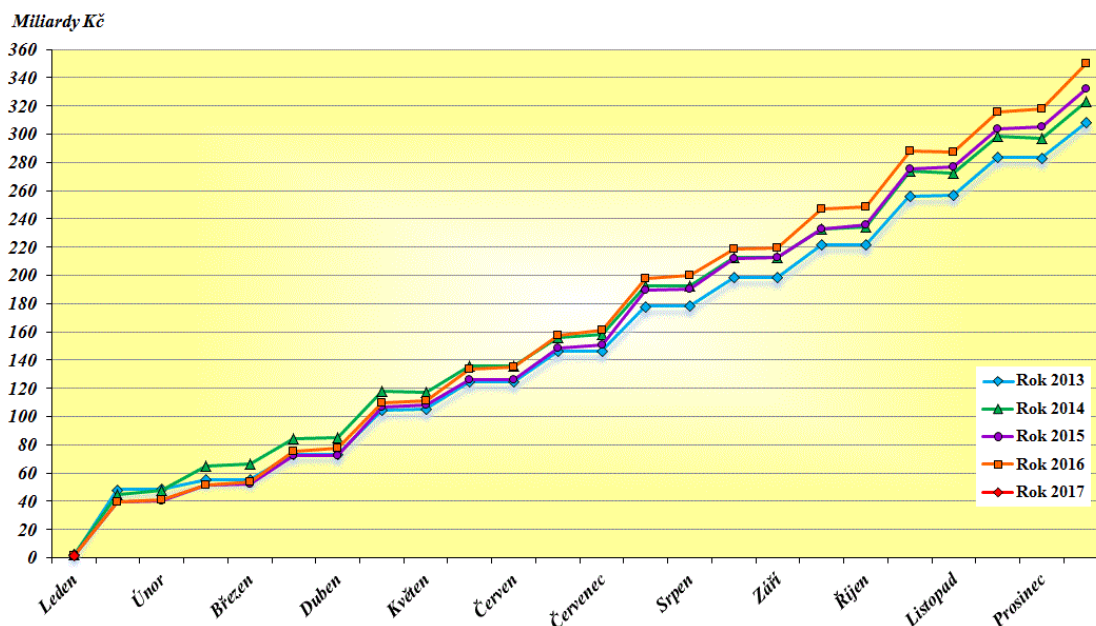
U nepřímých daní nezávisí na důchodu nebo majetku poplatníka, ale na spotřebě, jelikož je součástí zboží a služeb. Daň platí spotřebitel, ale jelikož jde o daně nepřímé, odváděny jsou prostřednictvím obchodu nebo výrobce. Jde o daně z přidané hodnoty, spotřební daň a daň ekologickou.

Poplatníkem je právnická nebo fyzická osoba, jejíž příjem nebo majetek je dani podroben. Ve všech výrobcích a službách je již daň zahrnuta.

Plátce daně je právnická nebo fyzická osoba, která je povinna daň vybrat od poplatníků a odvést ji státu. [24]

2.2 Daň z přidané hodnoty

Daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“), je nejsložitější a zároveň nejdůležitější nepřímou daní v České Republice. Tvoří jednu z nejdůležitějších částí příjmů státního rozpočtu. DPH se nazývá také daní univerzální, jelikož ji platí všichni občané při nákupu většiny zboží nebo služeb bez rozdílu.



Obrázek 2.2: Celostátní hrubý výnos DPH Zdroj: [20]

Tato daň je upravena zákonem č. 234/2004Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, na nákup a prodej zboží a služeb. Tento zákon je neustále novelizován, nejnověji k 1. 1. 2017.

Jelikož je ČR od 1. 1. 2004 součástí Evropské Unie (dále jen „EU“), vznikají v oblasti daní určité závazky. Jsou dány mantinely pro jednotlivé typy daní – nepřímé daně tím, že bezprostředně ovlivňují fungování jednotného trhu, stojí v centru pozornosti a snah o jejich harmonizaci. Jedním ze závazků je tedy tzv. daňová harmonizace. [8]

„Koordinace a harmonizace daní se v Evropské unii provádí zejména implementací (začleňováním) či přímou působností příslušného komunitárního práva Evropských společenství do legislativy jednotlivých členských států. Za hlavní nástroje považujeme Směrnice Rady a Nařízení. Důležitou úlohu mají rovněž judikáty Evropského soudního dvora ve věcech daňových.“ [8, str. 235]

V oblasti nepřímých daní je nejdůležitějším předpisem Směrnice Rady č. 2006/112/EC o společném systému daně z přidané hodnoty, která platí od 1. ledna 2007, tzv. Recast Šesté směrnice. Směrnice stanovuje předmět daně, teritoriální působnost, osoby povinné k dani a další základní aspekty daně z přidané hodnoty. Dále tato směrnice určuje minimální sazby daně z přidané hodnoty, 15% pro základní sazbu a 5% pro sníženou. Česká Republika je v zásadním předpise několikrát výslovně zmíněna, jelikož pro ni platí také některé zvláštní režimy či odchylky.

Výhody DPH:

- neutralita,
- transparentnost, možnost zdaňovat kromě výrobků i služby – cena je stejná pro plátce, i neplátce,
- použitelnost pro mezinárodní obchod – DPH je neutrální k zahraničnímu obchodu, export je bez daně a dovoz zboží se zdaňuje stejnou sazbou jako u tuzemského zboží,
- výnosnost pro státní příjmy – nejdůležitější část státního rozpočtu,
- odolnost proti daňovým únikům – FÚ mohou pořádat nahodilé kontroly nebo tzv. křížové kontroly (dodavatel i odběratel musí mít v evidenci totožný daňový doklad), odolnost vůči daňovým únikům je vysoká.

Nevýhody DPH:

- náročná administrativa – administrativa je náročná jak pro podnikatele, tak pro stát, legislativa ale umožňuje úlevy pro menší firmy, které jsou od daně osvobozeny, popř. podávají daňové přiznání čtvrtletně nebo používají zjednodušené daňové doklady,
- vazba s cenovou hladinou, obavy ze zvýšení – zvýšením DPH dochází ke zdražení výrobků a služeb a tím dochází k nárůstu inflace,
- náročnost přechodu na novou daň – administrativně náročný proces, cena změny je velmi vysoká.

Zvýšení sazby daně vyvolá zvýšení inflace v celé ekonomice ve výši jednoho procenta. [8]

2.2.1 Předmět daně

Předmětem daně podle zákona č. 235/2004 SB., o dani z přidané hodnoty, v úplném znění k 1. 1. 2017, [16] § 2 odst. 1 je:

- dodání zboží za úplaty osobou povinnou k dani v rámci uskutečňování ekonomické činnosti s místem plnění v tuzemsku,
- poskytnutí služby za úplaty osobou povinnou k dani v rámci uskutečňování ekonomické činnosti s místem plnění v tuzemsku,
- pořízení zboží z jiného členského státu za úplaty uskutečněné v tuzemsku osobou povinnou k dani v rámci uskutečňování ekonomické činnosti nebo právnickou osobou nepovinnou k dani,

- pořízení nového dopravního prostředku z jiného členského státu za úplatu osobou nepovinnou k dani,
- dovoz zboží s místem plnění v tuzemsku.

Aby výše uvedená plnění byla předmětem daně, musí splňovat čtyři základní podmínky. Plnění musí být uskutečněna osobou povinnou k dani, v rámci uskutečňování ekonomické činnosti, za úplatu a místem plnění je tuzemsko.

2.2.1.1 Vynětí z předmětu daně

Podle § 2a, předmětem daně není pořízení zboží z jiného členského státu:

- jestliže dodání tohoto zboží by v tuzemsku bylo osvobozeno od daně s nárokem na odpočet daně,
- jestliže je v členském státě zahájení odeslání nebo přepravy tohoto zboží předmětem daně s použitím
 - a) zvláštního režimu pro obchodníky s použitým zbožím, aj.,
 - b) přechodného režimu pro použité dopravní prostředky,
 - c) zvláštního režimu pro prodej dražbou.

Výjimkou je pořízení nového dopravního prostředku nebo zboží, které je předmětem spotřební daně. Pořízení těchto komodit z jiného členského státu bude předmětem daně a zdaněno bude vždy.

2.2.2 Územní působnost

Územní působnost dle § 3 ZDPH je důležitá pro správné vymezení předmětu daně ve vazbě na místo plnění.

Územní působností se rozumí:

- tuzemsko, území České republiky,
- členský stát, území členského státu Evropské unie,
- jiný členský stát, členský stát s výjimkou tuzemska,
- území EU, souhrn území členských států,
- třetí země, území mimo území Evropské unie.

Některá území členských států, která jsou součástí celního území ES, jsou považována pro účely daně za třetí zemi, to znamená, že dodání zboží z těchto území do tuzemska je zdaňováno jako dovoz zboží a dodání zboží z tuzemska na tato území jako vývoz zboží. Např. se jedná o horu Athos, Kanárské ostrovy, Normanské ostrovy. Za třetí zemi se považují také některá území, která nejsou součástí celního území ES, např. Ceuta, Melilla.

Některá území jsou považována za daňové území ES, to znamená, že dodání zboží z těchto území je zdaňováno jako pořízení zboží z jiného členského státu a dodání zboží z tuzemska do těchto území jako dodání zboží do jiného členského státu. Např. území Monackého knížectví je bráno jako území Francouzské republiky.

2.2.3 Vymezení základních pojmů

ZDPH vymezuje několik pojmů, se kterými dále pracuje. Definice nalezneme v §4. Pro účely bakalářské práce bylo vybráno několik základních pojmů a definic.

Úplatou se rozumí částka, která je placena buď v penězích, nebo peněžních prostředcích nahrazující peníze. Jednou z možností je také nepeněžité plnění ve formě výrobků, služeb, apod.

Jednotkovou cenou je cena za měrnou jednotku množství zboží nebo služeb. Je povinnou součástí daňového dokladu. U služeb se často uvádí za časový úsek, u ploch výměra.

Daň na výstupu je daň uplatněná plátcem za zdanitelné plnění podle §13 až 20 nebo z přijaté úplaty vztahující se k tomuto plnění. Plátce je povinen tuto daň přiznat.

Nadměrný odpočet je daň, která vznikla rozdílem mezi daní na výstupu a odpočtem daně za zdaňovací období v případě, že odpočet je vyšší než daň. Nadměrný odpočet si nárokuje subjekt vůči státu.

Správcem daně je příslušný finanční úřad. Při dovozu zboží je správcem daně příslušný celní úřad s výjimkou, kdy daňová povinnost vzniká plátcí podle §23 odst. 2 až 4

Osoba registrovaná k dani se rozumí osoba, které bylo přiděleno daňové identifikační číslo (dále jen „DIČ“) pro účely DPH v rámci obchodování se členskými státy.

Zahraniční osobou je osoba, která nemá v Evropské unii (dále jen „EU“) sídlo ani místo pobytu.

Sídlem se u osoby povinné k dani rozumí místo jejího vedení, čili místo, kde jsou přijímána zásadní rozhodnutí týkající se řízení osoby povinné k dani nebo místo, kde se její vedení schází. Když nemá fyzická osoba místo svého vedení, je jejím sídlem místo jejího pobytu.

Provozovna je organizační složka osoby povinné k dani, kde může uskutečňovat dodání zboží, neboť je dostatečně stálá a má vhodné personální a technické zdroje.

Zbožím se rozumí hmotné věci s výjimkou peněz a cenných papírů, právo stavby, živá zvířata, lidské tělo a jeho části, plyn, elektřina, teplo a chlad.

Osvobozenou osobou je osoba povinná k dani se sídlem nebo provozovnou v jiném členském státě, která má v tomto státě obdobné postavení jako tuzemský neplátce daně.

Dopravním prostředkem je vozidlo, které je určeno k přepravě osob nebo zboží z místa na místo. Nepovažuje se za něj vozidlo, které je trvale znehybněno, ani kontejner.

Novým dopravním prostředkem je vozidlo určené k provozu na pozemních komunikacích s obsahem válců větším než 48cm³ nebo s výkonem větším než 7,2kW, pokud bylo dodáno do 6 měsíců ode dne prvního uvedení do provozu nebo má najeto méně než 6 000km.

Obchodní majetek, rozumí se suma veškerého majetku, který slouží nebo je určen osobě povinné k dani k uskutečňování ekonomické činnosti.

Dlouhodobý majetek je obchodní majetek, který je:

- hmotným majetkem podle ZDP,
- odpisovaným nehmotným majetkem podle ZDP,
- pozemkem, který je dlouhodobým hmotným majetkem podle právních předpisů upravujících účetnictví,
- technickým zhodnocením podle ZDP.

2.2.4 Daňové subjekty

V zákoně o dani z přidané hodnoty jsou v hlavě II, díl 1 popsány 4 typy daňových subjektů, což jsou potencionální plátcí DPH.

2.2.4.1 Osoby povinné k dani § 5 ZDPH

Podle §5 se za osobu povinnou k dani považuje každá fyzická nebo právnická osoba, která uskutečňuje ekonomickou činnost. Výjimkou není ani právnická osoba, která nebyla zřízena za účelem podnikání, avšak uskutečňuje ekonomickou činnost.

Ekonomická činnost je výraz pro „soustavnou činnost výrobců, obchodníků a osob poskytujících služby, včetně důlní činnosti a zemědělské výroby a soustavné činnosti vykonávané podle zvláštních právních předpisů.“ (§5 ZDPH) Z toho vyplývá, že ekonomickou činností je podnikání, ale i další samostatné výdělečné činnosti. Také platí, pokud je hmotný a nehmotný majetek využíván za účelem získání příjmů, musí být využíván soustavně.

Ekonomickou činností provozovanou samostatně není činnost zaměstnanců nebo jiných osob, kteří mají uzavřenou smlouvu se zaměstnavatelem, na jejímž základě vznikne pracovněprávní vztah. V dalším případě jsou to činnosti osob, které jsou zdaňovány jako příjmy ze závislé činnosti.

Výjimkou v této oblasti je stát, kraje, obce, organizační složky státu, krajů a obcí, dobrovolné svazky obcí, hlavní město Praha a její městské části a právnické osoby založené zvláštním právním předpisem, které se při výkonu působnosti v oblasti veřejné správy nepovažují za osoby povinné k dani, a to i pokud za tuto činnosti vybírají úplatu. Pokud dojde k narušení hospodářské soutěže, považuje se za osobu povinnou k dani a to ode dne nabytí právní moci vydaného rozhodnutí.

2.2.4.2 Skupina § 5a ZDPH

V §5a ZDPH je definovaná skupina.

Skupinou se rozumí skupina spojených osob se sídlem nebo provozovnou v tuzemsku, která je registrována k dani jako plátce podle §95a. Pokud osoby mají provozovnu nebo sídlo mimo tuzemsko, nejsou tyto části součástí skupiny. Skupina se považuje za samostatnou osobu povinnou k dani. Každá osoba může být pouze v jedné skupině a současně nesmí být společníkem společnosti. Členové nejsou sami o sobě osobami povinnými k dani. Skupina nemá zvlášť samostatnou právní subjektivitu.

2.2.4.3 Plátci § 6 ZDPH

Plátce DPH definuje § 6.

Plátcem se stane osoba povinná k dani, která má sídlo v tuzemsku a jejíž obrát za nejvýše 12 bezprostředně po sobě jdoucích kalendářních měsíců přesáhne 1 000 000 Kč. Výjimka je pouze u osob, které uskutečňují plnění osvobozené od daně bez nároku na odpočet. Osoba se stává plátcem od prvního dne druhého měsíce následujícího po měsíci, ve kterém překročila stanovený limit.

Plátce na vlastní odpovědnost odvádí správci daně daň vybranou od poplatníků nebo sraženou poplatníkům. Finančnímu úřadu odvádí tuto daň za někoho jiného a zprostředkovává tak výběr.

Povinností plátce je vystavování daňových dokladů a jejich archivace, která musí být minimálně 10 let. Plátcem je možno stát se dobrovolně (v případě velké investice na začátku podnikání, apod.).

Pokud plátce řádně eviduje svá přijatá zdanitelná plnění (daň na vstupu), má při splnění zákonem stanovených podmínek *nárok na odpočet* daně, který si může uplatnit v daňovém přiznání, které musí podat do 25. dne po skončení zdaňovacího období. Podmínky pro toto uplatnění jsou složité, protože jsou u něj určitá časová omezení, jako například uplatnění nejdříve za zdaňovací období, ve kterém plátce obdržel daňový doklad nebo nutnost uplatnit do 3 let od konce zdaňovacího období vzniku nároku na odpočet daně. Opakem nároku na odpočet daně je *povinnost přiznat daň* (daň na výstupu). Tato povinnost vzniká ke dni uskutečnění zdanitelného plnění nebo ke dni přijetí úplaty. [2] V případě, že DPH na vstupu je vyšší než DPH na výstupu, vzniká nadměrný odpočet. Jestliže je DPH na vstupu nižší než DPH na výstupu, vzniká vlastní daň.

Za *nespolehlivého plátce* je podle § 106a ZDPH považována osoba, která závažným způsobem poruší své povinnosti vůči správci daně. Nespolehliví plátcí jsou označeni v celostátním registru plátců DPH, který zveřejňuje Ministerstvo financí České republiky. Registr nabyl platnosti 1. 1. 2013. Najdeme zde základní údaje o subjektu, číslo jejich bankovního účtu nebo informaci o tom, kdo ručí za nezaplacenou daň. Označení osoby jako nespolehlivý plátce trvá nejméně jeden rok. Po uplynutí jednoho roku, je možno požádat správce daně, aby rozhodl, že už není nespolehlivým plátcem. Toto rozhodnutí učiní, pokud během daného roku závažným způsobem neporuší své povinnosti, které se vztahují ke správci daně.

Za nezaplacenou daň ručí plátce, který přijme zdanitelné plnění v tuzemsku nebo poskytne úplatu na takové plnění. Plátce za nezaplacenou daň ručí v případě, že daň, která je uvedena na daňovém dokladu nebude úmyslně zaplacená, dojde ke zkrácení daně nebo ji úmyslně nemůže zaplatit. Vzniká zde možnost omezení vzniku ručení za nezaplacenou daň, kdy příjemce zdanitelného plnění využije zvláštní způsob zajištění daně podle § 109a ZDPH, a to tak, že zaplatí daň správci daně od dodavatele dříve, než je vyzván jako ručitel. Další možností je smluvní dohoda mezi odběratelem a dodavatelem.

2.2.4.4 *Identifikované osoby § 6g DZPH*

Identifikovaná osoba je neplnohodnotný plátce. V určitých případech vystupuje jako plátce daně, pro ostatní plnění vystupuje jako neplátce. Pokud se stane plátcem, musí podat přihlášku k registraci jako ostatní plátcí, a to do 15 dne ode dne, kdy se osoba stala plátcem. § 6g definuje identifikované osoby, které jsou povinné k dani, ale

nejsou plátcem nebo jako právnickou osobu, která je nepovinná k dani, která pořizuje zboží z jiného členského státu v tuzemsku, které je předmětem daně. Celková hodnota pořízeného zboží bez daně v běžném roce překročí částku 326 000 Kč. Do limitu se nezapočítává zboží, které podléhá spotřební dani nebo pořízení nového dopravního prostředku. Po splnění daňové povinnosti se identifikovaná osoba nestává plátcem DPH.

2.2.5 Místo plnění při dodání zboží

2.2.5.1 Místo plnění při dodání zboží

§ 7 ZDPH definuje místo plnění při dodání zboží. Pokud je dodání zboží uskutečněno bez odeslání nebo přepravy, je místem plnění místo, kde se zboží nachází v době, kdy se dodání uskutečňuje. Nejčastěji jde o prodej v maloobchodě.

Pokud dochází k odeslání zboží, ať už je přepravováno osobu, která uskutečňuje dodání zboží (dále jen „prodávající“) nebo osobou, pro kterou se uskutečňuje dodání zboží (dále jen „kupující“), je místem plnění, kde se zboží nachází v době, kdy odeslání začíná. Pokud přeprava začíná v třetí zemi, za místo plnění při dovozu zboží, se považuje členský stát, ve kterém vznikla povinnost přiznat nebo zaplatit daň při dovozu zboží.

V rámci dodání zboží, je součástí i montáž, za místo plnění se považuje místo, kde je zboží instalováno. Tento typ dodání zboží se neuvádí do kontrolního hlášení.

2.2.5.2 Místo plnění při pořízení zboží z jiného členského státu

Místo plnění při pořízení zboží z jiného členského státu je vymezeno v § 11 ZDPH. Za místo plnění, z pohledu kupujícího, se považuje místo, kde se zboží nachází po dokončení odeslání nebo přepravy kupujícímu. Pořizovateli vzniká povinnost přiznat daň.

Za místo plnění se považuje členský stát, který vydal daňové identifikační číslo (dále jen „DIČ“), které kupující poskytl osobě registrované k dani v jiném členském státě, které mu dodává zboží, pokud ukončení odeslání zboží je v členském státě odlišném od členského státu, který vydal DIČ a jestliže kupující neprokáže, že zboží bylo předmětem daně v členském státě ukončení odeslání zboží.

2.2.5.3 Místo plnění při dovozu zboží

Místem plnění při dovozu zboží se zabývá § 12. Místem plnění je členský stát, na kterém se zboží nachází v době, kdy vstupuje ze třetí země na území EU.

2.2.6 Daňový doklad

Daňový doklad je písemnost, která splňuje podmínky stanovené ZDPH, konkrétně v § 26 až § 35a. Tento doklad může mít elektronickou nebo zaknihovanou podobu. S elektronickou podobou daňového dokladu musí souhlasit příjemce. Daňový doklad musí vystavovat plátce, osoby povinné k dani a orgány veřejné správy nebo dražebník. Osoba, která plnění uskutečňuje, vždy odpovídá za správnost údajů na daňovém dokladu a za jeho vystavení ve stanovené lhůtě.

V § 27 ZDPH jsou určena pravidla pro vystavování daňových dokladů. Vystavování daňových dokladů při dodání zboží podléhá pravidlům členského státu, ve kterém je místo plnění.

V § 28 ZDPH nalezneme pravidla pro vystavování daňových dokladů v tuzemsku. Daňový doklad musíme vystavit v případě:

- dodání zboží osobě povinné k dani nebo právnické osobě nepovinné k dani s výjimkou plnění osvobozených od daně bez nároku na odpočet daně,
- zaslání zboží do tuzemska a místem plnění v něm,
- při dodání zboží do jiného členského státu, na které se vztahuje osvobození od daně s nárokem na odpočet daně,
- při přijetí úplaty, jestliže před uskutečněním plnění vznikla povinnost přiznat daň nebo přiznat uskutečnění plnění ke dni přijetí úplaty.

Daňový doklad musí být vystaven do 15 dnů ode dne, kdy vznikla povinnost přiznat daň, nebo přiznat uskutečnění plnění. Pro případy intrakomunitárního plnění a vývoz služeb musí být daňový doklad vystaven do 15 dnů od konce kalendářního měsíce, ve kterém se uskutečnilo dodání zboží do jiného členského státu, na které se vztahuje osvobození od daně s nárokem na odpočet daně. Osoba povinná k dani může k vystavení daňového dokladu písemně zmocnit osobu, pro kterou se plnění uskutečňuje, nebo třetí osobu. Pokud je zmocnění uděleno elektronicky, musí být podepsáno uznávaným elektronickým podpisem.

V § 29 ZDPH jsou stanoveny náležitosti, které musí daňový doklad obsahovat. Jsou jimi:

- označení osoby, která plnění uskutečňuje,
- daňové identifikační číslo osoby, která uskutečňuje plnění,
- označení osoby, pro kterou se plnění uskutečňuje,
- daňové identifikační číslo osoby, pro kterou se uskutečňuje plnění,

- evidenční číslo daňového dokladu,
- rozsah a předmět plnění,
- den vystavení daňového dokladu,
- den uskutečnění plnění nebo den přijetí úplaty, jestliže před uskutečněním plnění vznikla povinnost ke dni přijetí úplaty přiznat daň nebo přiznat uskutečnění plnění, jestliže se liší ode dne vystavení daňového dokladu,

- cenu za jednotku bez daně a slevu, jestliže již není obsažena v ceně za jednotku,

- základ daně,
- sazbu daně,
- výši daně, daň se uvádí v české měně,
- je-li plnění osvobozeno od daně, musí daňový doklad obsahovat odkaz na příslušné ustanovení tohoto zákona, ustanovení předpisu Evropské unie nebo jiný údaj uvádějící, že je plnění osvobozeno od daně,

- je-li osoba, pro kterou je plnění uskutečněno zmocněna k vystavení daňového dokladu, musí doklad obsahovat „vystaveno zákazníkem“

- je-li osobou povinnou přiznat daň osoba, pro kterou je plnění uskutečněno, musí být na dokladu uvedeno „daň odvede zákazník“.

Daňový doklad obsahovat nemusí:

- daňové identifikační číslo osoby, pro kterou se plnění uskutečňuje, není-li jí přiděleno,

- jednotkovou cenu bez daně a slevu, není-li obsažena v jednotkové ceně, pokud vznikla povinnost přiznat daň nebo přiznat uskutečnění plnění ke dni přijetí úplaty,

- sazbu daně a výši daně, jedná-li se o plnění osvobozené od daně, nebo je-li osobou povinnou přiznat daň osoba, pro kterou je plnění uskutečněno.

Mezi zvláštní typy daňových dokladů se řadí:

- splátkový kalendář,
- platební kalendář,
- souhrnný daňový doklad,
- doklad o použití,
- daňový doklad při dovozu,
- daňový doklad při vývozu,

- daňový doklad při dražbě a při prodeji mimo dražbu.

Daňovým dokladem při dovozu je rozhodnutí o propuštění zboží do celního režimu, ve kterém vznikla daňová povinnost nebo jiné rozhodnutí o vyměřené dani vydané celním úřadem, pokud je daň zaplacená. Pro zaplacení dodávky obdrží kupující fakturu. [3]

Daňový doklad při vývozu je vystaven, pokud plátce vyváží do třetích zemí. Spolu s fakturou obdrží příjemce zároveň tento daňový doklad, který je vystavován na základě rozhodnutí celního úřadu o vývozu do třetí země.

2.2.6.1 Zjednodušený daňový doklad

§ 30 upravuje možnosti použití zjednodušeného daňového dokladu. Zjednodušený daňový doklad lze vystavit, pokud celková částka za plnění na daňovém dokladu není vyšší než 10 000 Kč. Tento doklad lze použít při jakémkoliv způsobu úplaty, tedy i bezhotovostně, přičemž zjednodušený daňový doklad je vystavován jen na základě rozhodnutí osoby poskytující plnění.

Daňový doklad nelze vystavit jako zjednodušený v případě:

- dodání zboží do jiného členského státu, na které se vztahuje osvobození od daně s nárokem na odpočet daně,
- zasílání zboží do tuzemska s místem plnění v tuzemsku,
- uskutečnění plnění, u něhož je povinna přiznat daň osoba, pro kterou se plnění uskutečňuje,
- prodeje zboží, které je předmětem spotřební daně z tabákových výrobků, za jiné než pevné ceny pro konečného spotřebitele.

Zjednodušený daňový doklad nemusí obsahovat:

- označení osoby, pro kterou se plnění uskutečňuje,
- daňové identifikační číslo osoby, pro kterou se plnění uskutečňuje,
- jednotkovou cenu bez daně a slevu, není-li obsažena v jednotkové ceně,
- základ daně,
- výši daně.

Pokud zjednodušený daňový doklad neobsahuje výši daně, musí obsahovat celkovou částku za plnění.

2.2.6.2 *Souhrnný daňový doklad*

Podle § 31b ZDPH může osoba povinná k dani vystavit souhrnný daňový doklad, pokud uskutečňuje několik samostatných plnění pro stejnou osobu. Povinností plátce je vystavit tento doklad do 15 dnů od konce kalendářního měsíce, ve kterém se uskutečnilo první plnění uvedené na tomto dokladu, nebo byla přijata první úplata za ta plnění, která jsou uvedena na souhrnném daňovém dokladu.

Pro každé individuální plnění musí být zvlášť uvedeny údaje:

- den uskutečnění plnění nebo den přijetí úhrady, podle toho, co nastane dříve,
- cena za jednotku bez daně a sleva, jestliže již není obsažena v ceně za jednotku,
- základ daně,
- sazba daně,
- výše daně.

Zjednodušení, které vyplývá z vystavení souhrnného daňového dokladu, spočívá zejména v možnosti uvádět údaje, které jsou společné pro všechna samostatná zdanitelná plnění pouze jednou. Zejména jde o údaje plátce, který plnění uskutečňuje, nebo o plátci, pro kterého jsou zdanitelná plnění určena. Ostatní údaje, tj. datum uskutečnění plnění, jednotková cena, sazba daně, popř. osvobození od daně musí být uvedeny samostatně za každé plnění

2.2.6.3 *Uchovávání daňových dokladů*

Uchovatel má dle § 35 ZDPH povinnost uchovávat daňové doklady. Je to osoba, která vystavila daňový doklad nebo jejímž jménem byl daňový doklad vystaven, nebo má sídlo případně provozovnu v tuzemsku a je zároveň plátcem nebo identifikovanou osobou.

Lhůta pro uchovávání daňových dokladů je 10 let od konce zdaňovacího období, ve kterém se plnění uskutečnilo. Pokud má uchovatel sídlo nebo provozovnu v tuzemsku, má povinnost uchovávat daňové doklady v tuzemsku. To neplatí, pokud je uchovává způsobem umožňujícím nepřetržitý dálkový přístup. V případě, že toto místo není v tuzemsku, má povinnost předem oznámit správci daně místo jejich uchovávání. Na žádost správce daně má uchovatel povinnost zajistit český překlad daňového dokladu vystaveném v cizím jazyce. Podle § 35a ZDPH lze převést daňový

doklad z listinné podoby do elektronické podoby a naopak. Při splnění určitých podmínek je možné uchovávat daňové doklady i v elektronické podobě.

2.2.6.4 Opravný daňový doklad

Podle § 45 ZDPH opravný daňový doklad o opravě základu daně a výše daně nebo o opravě výše daně v jiných případech obsahuje stejné náležitosti, jako běžný daňový doklad a navíc musí obsahovat:

- evidenční číslo původního daňového dokladu,
- evidenční číslo opravného daňového dokladu,
- důvod opravy,
- rozdíl mezi opraveným a původním základem daně,
- rozdíl mezi opravenou a původní daní,
- rozdíl mezi opravenou a původní částkou, kterou osoba, která uskutečňuje plnění má získat nebo získala za uskutečněné plnění celkem.

V případě, že původní doklad byl vystaven jako zjednodušený daňový doklad, pak nemusí opravný daňový doklad k tomuto dokladu, obsahovat náležitosti viz § 30a ZDPH

2.2.7 Sazby DPH

Sazby DPH se od roku 1993 často měnily, a to co každý rok nebo co dva roky. Základní sazba se až do konce roku 2009 snižovala, poté se zvýšila a poslední 3 roky zůstává konstantní na 21 %. Důvodem tohoto zvyšování je velký státní dluh, který se Ministerstvo financí České republiky snaží snížit právě zvýšením daní. Snížená sazba oproti základní sazbě, která se různě měnila, má stále zvyšující se hodnotu. Od 1. 1. 1993, kdy tato sazba měla hodnotu 5 %, se až do letošního roku vyšplhala na 15 %.

Jako jedna z podmínek členství v EU je zavedení DPH, a proto je tato daň uplatňována ve všech členských státech. Podle pravidel EU základní sazba DPH nesmí být nižší než 15 % a snížená sazba nesmí klesnout pod 5 %. Tohle pravidlo je začleněno do směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému DPH. [9]

ČR má poprvé od svého vzniku tři sazby DPH, které platí od 1. ledna 2015. Ačkoli je systém se dvěma nebo více sazbami DPH náročnější, většina zemí jej využívá. Důvody jsou čistě praktické, například služby, které jsou náchylnější k daňovým únikům, mají nižší sazbu, jelikož poskytovatelé jsou tolerantnější platit daň.

Avšak s růstem sazeb jejich tolerance klesá. Mnohem důležitějším důvodem pro rozlišení sazeb je snaha snížení regresivnosti dopadu daně.

Nová snížená 10% daň se týká kojenecké výživy a potravin pro malé děti, léků, veterinárních léků, knih a surovin určených k výrobě potravin pro občany s celiakií a fenylketonurií. Od roku 2017 patří do snížené sazby také noviny a časopisy. [10]

V Tab. 2. 1 je znázorněn vývoj sazeb v České republice od jejího vzniku dodnes.

Období	Základní sazba %	Snížená sazba %
1. 1. 1993 – 31. 12. 1994	23	5
1. 1. 1995 – 30. 4. 2004	22	5
1. 5. 2004 – 31. 12. 2007	19	5
1. 1. 2008 – 31. 12. 2009	19	9
1. 1. 2010 – 31. 12. 2011	20	10
1. 1. 2012 – 31. 12. 2012	20	14
1. 1. 2013 – 31. 12. 2014	21	15
Od 1. 1. 2015	21	15/10

Tabulka 2.1: Vývoj sazeb DPH v České Republice Zdroj: [20]

2.2.8 Základ daně a její výpočet

Podle § 36 odst. 1 ZDPH je základ daně definován jako „vše, co jako úplatu obdržel nebo má obdržet plátce za uskutečněné zdanitelné plnění, včetně částky na úhradu spotřební daně od osoby, pro kterou je zdanitelné plnění uskutečněno, nebo od třetí osoby, bez daně za toto zdanitelné plnění. V případě přijetí platby před uskutečněním zdanitelného plnění je částka přijaté platby snížena o daň.“

Základ daně také zahrnuje:

- jiné daně, poplatky nebo jiná obdobná peněžitá plnění,
- dotace k ceně,
- vedlejší výdaje, které jsou účtovány osobě, pro kterou je uskutečňováno zdanitelné plnění, při jeho uskutečnění,
- materiál přímo související s poskytovanou službou,
- při poskytnutí stavebních a montážních prací spojených s výstavbou, změnou dokončené stavby, nebo v souvislosti s opravou stavby, konstrukce, materiál, stroje a zařízení, které se do stavby jako její součást montážními a stavebními pracemi zabudují nebo zamontují.

Za vedlejší výdaje se pro účely základu daně považují zejména náklady na balení, přepravu, pojištění a provize. Základ daně se sníží o slevu z ceny, pokud je poskytnuta ke dni uskutečnění zdanitelného plnění.

Existují dva způsoby výpočtu daně podle § 37 ZDPH, a to ze shora a ze zdola. Oba způsoby jsou správné, ale u některých případů se výpočty liší o pár korun.

Metoda zdola se aplikuje v případě, pokud je k dispozici základ daně a sazba daně. Daň se pak vypočítá součinem částky za zdanitelné plnění bez daně a koeficientem. Pro základní sazbu je 0, 21, pro sníženou 15% je 0, 15 a pro 10% je koeficient 0, 10. U této metody zjišťujeme konečnou cenu včetně DPH a dopočteme ji jako součet základu daně a vypočtené daně, viz vzorec.

- daň 21% = základ · 0,21 (2. 1)
- daň 15% = základ · 0,15 (2. 2)
- daň 10% = základ · 0,10 (2. 3)
- cena celkem = základ daně + daň (2. 4)

Jednoduchý příklad na ukázkou.

Náhradní pneu do auta stojí 4 000Kč a sazba činí 21%.

Výpočet bude proveden podle vzorce (2. 1), kdy DPH činí 840 Kč. Konečná cena pneu je dopočítána podle vzorce (2. 4), tudíž celková částka je 4 840 Kč.

V případě, kdy je známa částka včetně DPH, použije se *metoda shora*. Nejdříve se musí vypočítat koeficient, kterým se bude násobit částka zdanitelného plnění, která je včetně DPH. U toho způsobu zjišťujeme základ daně. Koeficient se zaokrouhluje na 4 desetinná místa.

- $k = \frac{\text{hodnota DPH}}{100 + \text{hodnota DPH}}$ (2. 5)
- koeficient pro 21 % DPH = $21/121 = 0, 1736$ (2. 6)
- koeficient pro 15 % DPH = $15/115 = 0, 1304$ (2. 7)
- koeficient pro 10 % DPH = $10/110 = 0, 0909$ (2. 8)
- cena bez daně = cena celkem – vypočtená daň (2. 9)

Krátký příklad na vysvětlení.

Cena letních pneu stojí 4 840 Kč včetně 21% DPH.

Nejdříve je potřeba vypočítat koeficient pro 21 % DPH, vzorec (2. 6). Koeficientem násobíme cenu plnění, zjistíme daň 840 Kč. Částka bez daně je tudíž 4 000 Kč, která byla spočítána podle vzorce (2. 9).

2.2.9 Zvláštní režim pro obchodníky s použitým zbožím

Pro potřeby této bakalářské práce je nezbytné zde zmínit § 90 ZDPH v úplném znění k 1. 1. 2017. Od roku 2010, kdy došlo k daňovému úniku konkrétního případu, se znění v zákoně nezměnilo.

Použitým zbožím se rozumí hmotný movitý majetek, který je vhodný k dalšímu použití v nezměněném stavu nebo po opravě, kromě výjimek uvedených v příloze č. 4 a kromě drahých kovů a drahokamů.

Obchodníkem s použitým zbožím se pro účely tohoto ustanovení rozumí plátcem nebo osoba registrovaná k dani v jiném členském státě, která v rámci uskutečňování ekonomických činností pořizuje nebo dováží použité zboží za účelem dalšího prodeje, jednající na vlastní účet nebo na účet jiné osoby, pokud jí náleží odměna. Dle citace ZDPH lze soudit, že použitým zbožím není pouze staré a opotřeбенé zboží, ale např. i nové zboží, které bude novému majiteli sloužit beze změn, nebo po opravě. Opravou se přitom obecně rozumí odstraňování účinků částečného fyzického opotřeбенí nebo poškození za účelem uvedení do předchozího nebo provozuschopného stavu. Za použité zboží naopak nelze považovat situaci, kdy bude vykoupené zboží rozebráno a prodáno na součástky, anebo naopak když by byly vykoupeny jednotlivé komponenty a obchodník by z nich sestavil jiné zboží (nešlo by o opravu součástek).

Zvláštní režim může použít obchodník při dodání použitého zboží, pokud je toto zboží obchodníkovi dodáno v rámci obchodování na území EU:

- osobou nepovinnou k dani,
- osobu povinnou k dani se sídlem v tuzemsku, která není plátcem,
- osvobozenou osobou, která není plátcem jinou osobou povinnou k dani, pro kterou je dodání tohoto zboží osvobozeno od daně,
- jiným obchodníkem, pokud byl při dodání zboží použit zvláštní režim.

Při použití zvláštního režimu je základ daně přírážka snižena o daň z přírážky. Přírážka se stanoví jako rozdíl mezi prodejní cenou a pořizovací cenou zboží. Pokud je tento výsledek záporný, základem daně je nula. Prodejní cenou je úplata, která byla nebo má být získána obchodníkem od osoby, které je zboží dodáno, nebo od třetí strany. Cena může zahrnovat dotace k ceně, daní, celní poplatky a vedlejší výdaje jako

provize, náklady na balné, přepravu a pojištění požadované obchodníkem od osoby, které je zboží dodáno.

3 *Teoretické aspekty problematiky daňových úniků*

Po nezbytné teoretické charakteristice daní z přidané hodnoty a jejího významu pro státní rozpočet je možné přistoupit ke specifikaci pojmu daňový únik, jeho podstaty a příčiny vzniku. Nejčastějšími a největšími, co se týče objemu částky daňového úniku, jsou ty, které jsou spojeny s výběrem daně z přidané hodnoty.

3.1 *Charakteristika, podstata a příčiny daňových úniků*

Pojmem daňový únik je často argumentováno, ovšem obvykle bez toho, aby byl obsah tohoto pojmu jasně vymezen. Proto pokud se hovoří o daňových únicích, musí být význam tohoto pojmu jednoznačně definován. Pokud je využita definice Slovníku spisovné češtiny dle Mejstříka [5, str. 470], pojem je vymezen jako uniknutí (unikání) nebo vyhnutí se něčemu a ve spojení s pojmem „daň“ lze daňový únik definovat jako vyhnutí se daňové povinnosti vůči státu. Snaha vyhýbat se placení daní je stejně stará jako daně samy.

Přesné vymezení pojmu daňový únik však zákonech ČR nelze nalézt. Intuitivně si ale každý člověk pod pojmem daňový únik dokáže představit zpravidla nelegální činnost, která je ze společenského hlediska nežádoucí a je potřeba ji eliminovat. Daňový únik lze obecně chápat jako nezákonné ochuzení státu o jeho příjmy.

Zpravidla je daňový únik chápán jako úmyslná nezákonná činnost. Vzhledem k poměrně složité daňové úpravě a jejím častým změnám, kterým u nás v ČR daňové zákony podléhají, se poplatník může dopustit daňového úniku, aniž by o tom věděl.

V anglicky psaných textech se zmiňuje tax avoidance a tax evasion, které je nutné rozlišit. [1, str. 191, 192]

Tax avoidance (vyhýbání se placení daní) představuje v podstatě legální aktivity, které vedou k minimalizaci odvedené daně – efektivní daňové optimalizaci. Prostředkem této optimalizace je využívání všech dostupných zákonných ustanovení včetně uplatnění veškerých výjimek a daňových úlev. Většinou se jedná o využití mezer v daňových a souvisejících předpisech. V praxi se jedná o aplikaci zákonných úprav, u kterých nebyly promyšleny dopady. Jedná se o složité a těžce pochopitelné zákony a normy. [8] Takovéto jednání není v rozporu se zákonem z hlediska trestní postížitelnosti, porušuje však jeden z hlavních principů daňové soustavy, princip daňové spravedlivosti. Jeden daňový subjekt své povinnosti řádně plní, zatímco jiný ve srovnatelné situaci se svým povinnostem vyhýbá. [6 Pokud se však určitá mezera v zákoně začne využívat v širším měřítku, dojde zpravidla ke změně daňového zákona.

Tax evasion (daňový únik, podvod) je považován za nelegální činnost, za kterou může být daňový subjekt postižen. Míra postihu závisí ve většině zemí na rozsahu neodvedení nebo krácení daně a také na tom, zda bylo prokázáno úmyslné porušení zákona a tím naplněna skutková podstata trestného činu. Některé případy končí vyměřením penále ve výši 20 %, povinností uhradit úrok z prodlení odpovídající roční výši repo sazby stanovené Českou národní bankou, zvýšenou o 14 % nebo pokutou. [11] Ty daňové úniky, které byly klasifikovány jako trestné činy, jsou řešeny v kompetenci příslušných soudů. [8 Pro určení daňového úniku jako trestného činu je většinou nutné, aby se jednalo o úmyslný trestní čin, prováděný alespoň ve větším rozsahu, aby současně vzniklá škoda dosáhla určité hranice, tak jak vymezuje trestní zákoník. [12] Nutno podotknout, že ne všechny nelegální úniky musejí být automaticky záměrnou, podvodnou činností. Mnohé mohou vyplývat spíše z neznalosti, neúplné informovanosti, nedbalosti či neopatrnosti, kterým nahrává nadměrná nepřehlednost daňových zákonů spojená s rozdílnými výklady zákona nejenom různými daňovými poradci a právníky, ale dokonce i odlišný výklad mezi kontrolujícími finančními úřady. [8]

Následující tabulka č. 3. 1 ukazuje, jak postupně daňový poplatník přechází od neúmyslné chyby k využití daňových zvýhodnění, od pouhého neodvedení zdanitelného plnění k obratné manipulaci se zákony, až skončí u zneužití práva daňového podvodu jako takového.

Minimalizace daňové povinnosti			
Legální	nelegální (=daňový únik)		
tzv. efektivní daňová optimalizace, tj. využití všech dostupných zákonných ustanovení k minimalizaci odvedené daně <ul style="list-style-type: none"> • přímý úmysl zákonodárce • využití nedostatku v zákonech 	neúmyslný	úmyslný únik menšího rozsahu	daňový únik kvalifikovaný jako trestný čin
	<ul style="list-style-type: none"> • prokazatelný • hůře prokazatelný 		

Tabulka 3.1: Minimalizace daňové povinnosti Zdroj: [8, str. 242], vlastní úprava

Obecné vysvětlení příčin daňového úniku samozřejmě neexistuje, lze je však spatřovat ve vyjádření nesouhlasu s politickým rozhodnutím vlády, nedostatečnou občanskou uvědomělostí v daňové oblasti nebo závislosti na ekonomickém prostředí. Výše daňových úniků je dána především vymezením prostoru, v němž se mohou realizovat. Tento prostor je vymezen samotným daňovým systémem a schopností státu chod tohoto systému zabezpečit. Nejvyšší míra zodpovědnosti za stav daňových úniků tak zůstává na samotném státu a jeho aparátu.

Velkou roli bude při zjišťování a posuzování daňového úniku hrát, zda byl spáchán samostatným subjektem bez dohody s jinými subjekty nebo zda je jednání koordinováno s dalšími subjekty účastníckými se na daném daňovém podvodu. Zjišťování a prokazování samostatně spáchaných daňových podvodů je vždy snazší než odhalování podvodů spáchaných koordinovaně více subjekty. Koordinovaně páchané podvody jsou páchany organizovanou skupinou subjektů, mezi nimiž dochází k promyšlené dělbě práce. Cílem je dodat věrohodnosti transakcím a dokladům je provázejícím. Účetní zápisy více subjektů si navzájem odpovídají a jsou doloženy příslušnými doklady. Prokázat podvodný prvek u těchto transakcí je proto na základě běžných postupů velice komplikované, zejména v případech, kdy jsou do daňového podvodu zapojeny i zahraniční subjekty.

Je možné formulovat zákon daňové sociologie: "Rozsah daňových úniků je přímo úměrný stupni daňových mechanismů". Obzvlášť výrazně to platí pro DPH.

Daňový únik se stává vedlejším produktem příliš propracovaného daňového mechanismu. [4]

3.2 *Klasifikace minimalizace odvodu daně*

První metody, které vedou k minimalizaci daňové zátěže, jsou legální a nazýváme je efektivní daňovou optimalizací. Jedná se o různé slevy, osvobození, volba mezi formou odpisů, které byly zapsány do daňových zákonů s účelem legislativců daňově zvýhodnit určitou skupinu poplatníků nebo podpořit vybrané aktivity jako je věda a výzkum. V tomto oddíle legální minimalizace daně se v určité míře mohou vyskytnout i situace, kdy se daňový subjekt snaží využít chyb v zákonech tak, jak nad tím původně legislativci neuvažovali. Nedostatkem je tenká mez a posouzení, co měl dotyčný zákonodárce v úmyslu a co již lze považovat za zneužití nedostatků v právních předpisech.

Do druhé skupiny minimalizace daně patří nelegální aktivity, mezi něž patří daňové úniky, které mohou být ve větší či menší míře prokazatelné a následně i postižitelné. Velice často využívaným, bohužel však nepostižitelným daňovým únikem je snížení daně s využitím rozdělení příjmů na osobu spolupracující. Poplatník si vybere v rámci zákona tu nejvíce prospěšnou možnost rozdělení spolupráce tak, aby minimalizoval odvod daně (optimalizoval tak svoji daňovou povinnost). Základním znakem totiž nebývá pravdivý procentuální podíl spolupracující osoby na podnikatelské ekonomické činnosti, často v realitě bývá nulový, nicméně s velkou pravděpodobností nebude tento daňový únik odhalen kontrolou finančního úřadu.

Hranice mezi legální minimalizací daně a daňovým únikem, který bývá pravděpodobně sankcionován, nemusí být vždy jednoznačně stanovená. Problém vyvstává v nejasném výkladu konkrétních právních předpisů, kdy jednotlivé finanční úřady nemusejí postupovat jednotně, jelikož jednoznačně nerozumějí všem právním předpisům. Nastává pak situace, kdy úplně totožná ekonomická aktivita bude hodnocena jedním finančním úřadem za legální minimalizaci daně, ačkoliv druhý finanční úřad by to označil za daňový únik a vyměřil by penále. Další nevýhoda vyvstává z neznalosti možných prostředků minimalizace daně poplatníka daně, tudíž mohou být využity, pokud jsou daňové záležitosti v rukou právních expertů či daňových poradců. [27]

3.3 Kolotočové podvody

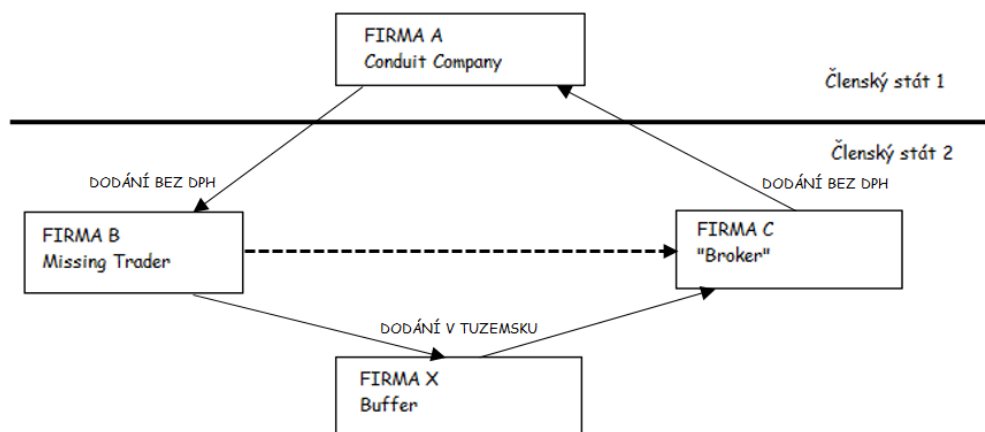
Kolotočové podvody označované také často jako kruhové podvody nebo podvody chybějícího obchodníka (Missing Trader Frauds) či cizojazyčným názvem „Carrousel Frauds“ jsou pojmenováním pro daňové podvody v oblasti daně z přidané hodnoty. Jedná se o nejznámější daňové úniky v oblasti daně z přidané hodnoty. Koncept těchto podvodů je založen na dlouhém řetězci transakcí, přičemž kombinuje transakce překračující hranice mezi členskými státy a transakce v rámci jedné členské země. Využívá se zde nedostatečné kontroly v oblasti výběru daně, protože je správa daně rozdělena minimálně mezi dvě členské země.

V okamžiku, kdy má být daň přiznána a zaplacená, tomu tak není. Příslušný plátce, který měl daň odvést, přestane existovat. Mnohdy nemusí dojít ani k pohybu zboží, subjekty si jenom mezi sebou vymění fiktivní doklady. Což nemá žádnou ekonomickou podstatu. Jejich předmětem jsou většinou mobilní telefony, počítačové čipy, elektronické zboží, ale i investiční zlato.

Vedoucí společnost A v České republice, která je plátcem DPH, vykoná intrakomunitární zdanitelné plnění, tedy dodá zboží do JČS, kterým je v tomto případě Polsko, společnosti B, která je tzv. ztraceným obchodníkem a zároveň taky plátcem. Společnost A je od daně osvobozena, jelikož jde o dodání do JČS a společnost B musí uhradit daň za provedený nákup. Společnost B získává zboží, přestože nezaplatila daň z přidané hodnoty, a rovněž současně dané zboží dodá další, již třetí, společnosti C, tzv. zprostředkovateli. Ztracený obchodník se nachází ve stejném státě jako zprostředkovatel, který je plátcem daně. Poté, co ztracený obchodník uskuteční zdanitelné plnění při dodání zboží, zmizí. Společnost B obdrží DPH jako daň na výstupu, ale neodvede ji daňovým orgánům. Zprostředkovatel uplatní nárok na odpočet daně na vstupu z koupeného zboží od společnosti B. Velikost daňového úniku je v této situaci ve výši DPH, kterou zaplatil zprostředkovatel ztracenému obchodníkovi. Následně společnost C uskuteční znovu intrakomunitární plnění, dodá zboží do JČS, do společnosti A. Společnost C není povinna odvést daň na výstupu z důvodu osvobození od daně. Společnost A může nadále provést intrakomunitární plnění ztracenému obchodníkovi a daňový podvod se opakuje – proto se tento daňový podvod nazývá kolotočovým. Prodej zboží se mezi společnostmi B a C děje velmi často, navíc ještě přes prostředníky tak, aby vyšetření daňového úniku bylo složitější.

Vyšetření tohoto typu podvodu je v praxi velmi složité, protože prodej zboží se uskutečňuje několika společnostmi v několika členských státech.

Společnost B je hlavním aktérem podvodu. Většinou uvádí falešnou adresu místa podnikání, popř. využívají P. O. Box, neoprávněně používá daňové identifikační číslo nebo řídí své aktivity z tzv. daňových rájů. [7]



Obrázek 3.1: Princip kolotočového podvodu Zdroj: [7]

Rozhodnutím Komise 1999/352 byl vytvořen Evropský úřad pro boj proti podvodům (OLAF), který z hlediska administrativy je součástí Komise, jinak je zcela nezávislý v provádění svých činností.

V roce 2007 vyšlo sdělení Komise KOM (2007)758, které obsahuje návrh na vypracování strategie proti podvodům s DPH v EU. Sdělení Komise KOM (2008)147 má za následek změnu směrnice Rady 2006/112/ES v oblasti boje proti daňovým podvodům související s plněními uvnitř Společenství. [7]

3.4 Dodavatel jako neexistující daňový subjekt, fingované dodavatelské faktury či zkreslené údaje v nich

Tyto případy se týkají nejčastěji právě tématu této bakalářské práce, viz. kapitola 4.7.

Jedná se hlavně o doměrky daně na vstupu v případech, kdy správce daně zjistí, že daňový doklad má veškeré povinné údaje, ovšem plátce, který tento daňový doklad vystavil, neexistuje. Příjemce zboží, tedy obchodník s použitým zbožím, pak v dobré víře, že vlastní daňový doklad, který vyhovuje podmínkám pro uplatnění zvláštního režimu, použije tento zvláštní režim a odvede daň pouze z přírážky.

Stanovisko správců daně je v takovýchto sporech jasné. Neexistující osoba nemůže vystavit daňový doklad a tudíž je tento doklad neplatný. Oporu tento právní výrok má ve smyslu obchodního zákoníku, kdy kupní smlouva je mezi podnikateli dvoustranným právním úkonem uzavřeným mezi prodávajícím a kupujícím. Jelikož však prodávající neexistuje, chybí jeden účastník obchodně závazkového vztahu.

3.5 Daňová kontrola

Způsobů prevence, jak se vyhnout způsobení daňovému úniku je několik, těm se ale budeme věnovat až v praktické části, avšak snad jediným možným způsobem odhalení chyb v účetnictví, či nesprávného odvedení daně je pomocí daňové kontroly. Tu provádí příslušný správce daně v souladu se zákonem č. 280/2009 S., daňový řád. [11]

Daňovou kontrolu provádí správce daně dle § 11 daňového řádu, který zjišťuje a prověřuje správnost základu daně a jiných údajů, které mohou ovlivnit výpočet daně. Daňová kontrola se provádí v určitém rozsahu, přičemž daný subjekt má povinnost poskytnout veškeré informace, účetní a jiné doklady, které jsou ke kontrole potřeba a které si správce daně vyžádá. Kontrolovaný subjekt není povinen předložit skutečnosti týkající se jeho obchodních partnerů. Výsledkem daňové kontroly je zpráva o daňové kontrole, popř. dodatečný platební výměr, který přihlíží ke všem okolnostem zjištěných při kontrole.

Ve chvíli, kdy je daňová kontrola zahájena, není možné podat dodatečné daňové přiznání za uběhnuté, kontrolované zdaňovací období. [26]

4 *Analýza konkrétního daňového úniku*

V teoretické části se autorka zabývala problematikou daňových úniků z pohledu daně z přidané hodnoty. Složitost této oblasti poskytuje velký prostor pro úmyslné i neúmyslné krácení daně, resp. daňový únik. Praktická část bude věnována analýze konkrétního účetního případu, jehož opakované špatné zpracování vedlo ke značnému postihu podnikatele. V závěru praktické části bude taktéž prostor věnován doporučením, která by mohla zamezit podobným skutečnostem.

Pro praktickou část zvolila autorka prostředí podnikající fyzické osoby, která se zabývá obchodováním s ojetými automobily, pro které je dle zákona o dani z přidané hodnoty uplatňován zvláštní režim a nákup ojetých vozidel je často realizován v jiném členském státě EU, který má také specifické podmínky.

Vzhledem k citlivosti zpracovávané problematiky není podnikatel uváděn pod svým jménem a s jeho laskavým svolením jsou uváděna pouze vybraná data, která bezprostředně souvisí s analyzovaným účetním případem.

4.1 *Charakteristika vybrané účetní jednotky*

Účetní případy, které jsou analyzovány v praktické části, souvisí s činností vybrané účetní jednotky. Tou je podnikající fyzická osoba (OSVČ) se sídlem na území ČR, kde má rovněž umístěnu provozovnu. Předmětem podnikání je obchod s ojetými automobily, který spadá do volných živností dle zákona č. 455/1991, o živnostenském podnikání. Pro provozování této činnosti je nutný zápis volné živnosti "Zprostředkování obchodu a služeb", případně také společně s volnou živností "Údržba motorových vozidel a jejich příslušenství". [13]

Účetní jednotka je v souladu s příslušnými legislativními předpisy poplatníkem daně z příjmu (dle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů [14]) a z pohledu této práce zejména plátcem daně z přidané hodnoty (dle zákona č. 235/2004 Sb., zákona o dani z přidané hodnoty [16]). Vzhledem k tomu, že účetní jednotka – podnikatel obchodující s ojetými automobily – nakupuje své zboží v jiných státech Evropské unie, zejména v Rakousku a Německu a obchoduje s použitým zbožím, umožňuje jí využít § 90 ZDPH, ustanovení o Zvláštním režimu pro obchodníky s použitým zbožím, uměleckými díly a sběratelskými předměty a starožitnostmi. Toto ustanovení narovnává podmínky pro vyjmenované skupiny podnikatelských subjektů, u nichž by bez uplatnění tohoto přístupu docházelo ke dvojímu zdanění předmětu plnění a tím ke

znevýhodnění skupin subjektů, které se zabývají činnostmi uvedenými v názvu příslušného paragrafu.

Uplatnění zvláštního režimu není pro vyjmenované subjekty nařízeno, ale je jim UMOŽNĚNO právě za účelem odstranění daňového znevýhodnění. Daňový subjekt, jehož účetní případy byly vybrány pro praktickou část této práce, tohoto ustanovení využil.

4.2 Zvláštní režim pro obchodníky s použitým zbožím

Zvláštní režim pro vybrané subjekty byl v zákoně o DPH zaveden v roce 2004 a od té doby doznal pouze drobných změn. § 90 vymezuje předměty, jichž se týká, jako umělecké, sběratelské, starožitnosti, použité zboží vhodné k dalšímu použití v nezměněném stavu i po opravě.

I když je DPH, co se týče přínosu pro státní rozpočet ČR, nejvýznamnější daní, pravidla pro konstrukci této daně nejsou zcela v rukách jednotlivých vlád a zákonodárců jednotlivých zemí EU, jelikož se jedná o tzv. harmonizovanou daň. Základní rámec je jednotně nastaven pro všechny členské státy EU, a to zejména Směrnicí Rady 2006/112/ES [9] o společném systému DPH, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „Směrnice DPH“). Pokud se tedy jednotlivé členské státy snaží o modifikaci uplatňování DPH, je nezbytné držet se prostoru vymezeného touto Směrnicí DPH. [17]

Zvláštní režim pro obchodníky povinné k dani je náplní článků 311 až 325 Směrnice DPH, s nimiž ale není nutno se blíže seznamovat, jelikož jde pro celou EU o nedobrovolný společný systém, takže jednotná pravidla musela být a byla promítnuta do českého zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů. I podle Směrnice DPH je tento zvláštní režim pro obchodníky dobrovolný (nepovinný). [17]

4.3 Základní vymezení pro použití ustanovení o zvláštním režimu

Základní informace o zvláštním režimu již byly zmíněny v kapitole 2.2.9, avšak pro účely této bakalářské práce je nutné je vysvětlit podrobněji.

Základní podmínkou pro použití zvláštního režimu obchodníka s použitým zbožím je, že artikl byl obchodníkovi dodán v rámci obchodování na území Evropské unie, některou z následujících osob: [17]

1. osobou, která není plátcem ani osobou registrovanou k dani v jiném členském státě

- jde o tzv. neplátce, kterým může být soukromě jednající občan, ať už v ČR nebo odjinud z EU,

2. jiným plátcem DPH, pro kterého bylo toto dodání osvobozeno od daně podle § 62 ZDPH nebo osobou registrovanou k dani v jiném členském státě, pro kterou je dodání tohoto zboží osvobozeno od daně obdobně podle platného předpisu jiného členského státu, nebo se nejčastěji jedná o plátce, který prodává firemní osobní automobil pořízený před 1. 4. 2009, při jehož pořízení neměl nárok na odpočet daně, a dále pak o použité zboží odkoupené od plátců uskutečňujících plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně, a tak neměli při jejich pořízení nárok na odpočet daně. Naopak této podmínce nevyhoví případy, kdy plátce měl nárok na odpočet daně pouze v částečné výši (§ 72 odst. 6 ZDPH), ať už v poměrné výši (§ 75 ZDPH) nebo v krácené výši (§ 76 ZDPH), stejně tak zvláštní režim obchodníka s použitým zbožím nebude možno využít u zboží použitého pro reprezentaci, u něhož prodávající plátce nemohl uplatnit odpočet daně podle § 72 odst. 4 ZDPH;

3. jiným obchodníkem, pokud při dodání zboží tímto jiným obchodníkem byl použit zvláštní režim. Může jít o jiného českého obchodníka s použitým zbožím nebo o podobného obchodníka uvnitř EU, pokud ovšem tyto obchodníci při prodeji rovněž uplatnili zvláštní režim obchodníka s použitým zbožím.

Pokud by se jednalo o obchodníka z dalšího státu EU, pak by se při použití zvláštního režimu nejednalo o tzv. pořízení zboží z jiného státu EU, které by jinak bylo předmětem DPH v ČR.

Příklady využití zvláštního režimu u prodejců ojetých automobilů [18]

1. Nejčastěji se jedná o nákup zboží od osoby nepovinné k dani.

- *Obchodník kupuje ojeté automobily od běžných občanů.*

2. V dalším případě lze využít zvláštní režim, kdy se jedná o nákup od osoby povinné k dani se sídlem v tuzemsku, která není plátcem, nebo od osvobozené osoby, která není plátcem, nebo od osoby povinné k dani, pro kterou je dodání předmětného zboží osvobozeno od daně dle § 62 zákona o DPH.

- *Obchodník koupil ojetý automobil od podnikatele, který není plátcem.*
- *Obchodník koupil od nemocnice sanitku, kterou využívala výhradně pro osvobozená plnění bez nároku na odpočet daně.*

3. Dále lze využít zvláštní režim v případě koupě předmětného zboží od jiného obchodníka za podmínky, že tento obchodník při dodání zboží použil zvláštní režim.

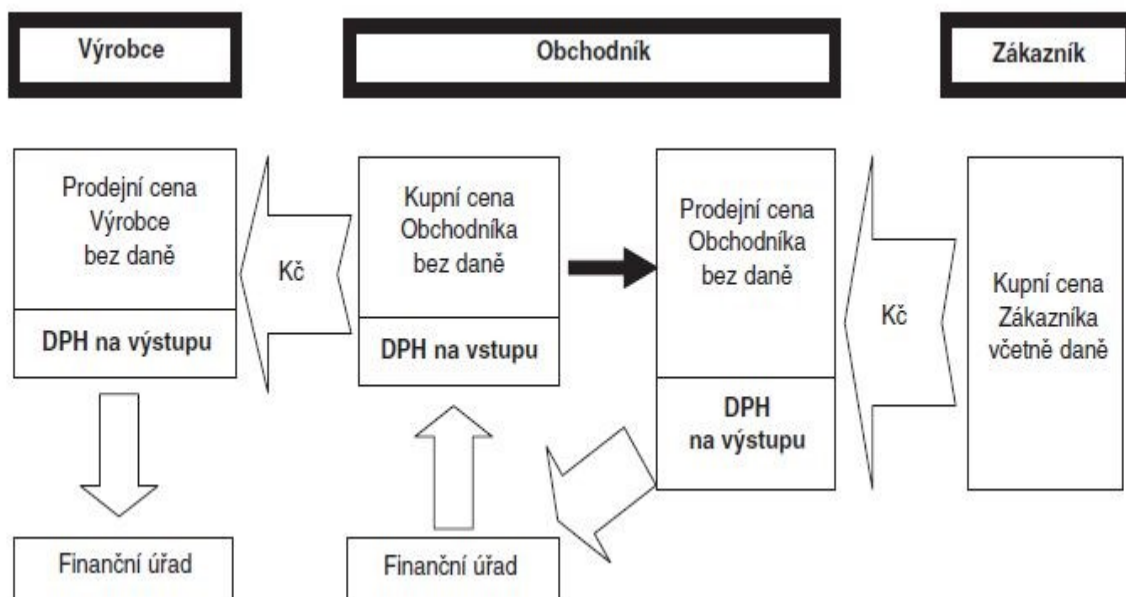
- *Obchodník provozující autobazar v tuzemsku nakoupil ojetý automobil od autobazaru z jiného členského státu, který používá zvláštní režim. Autobazar z jiného členského státu na doklad potvrdil, že používá zvláštní režim pro obchodníky s použitým zbožím. Dle § 2a odst. 1 písm. b) písm. 1 zákona o DPH není předmětem daně pořízení zboží z jiného členského státu, jestliže je v členském státě zahájení odeslání nebo přepravy tohoto zboží předmětem daně s uplatněním zvláštního režimu pro obchodníky s použitým zbožím, uměleckými díly, sběratelskými předměty a starožitnostmi. U uvedeného vyplývá, že v tomto příkladu se nepoužije běžný režim zdanění při pořízení zboží z jiného členského státu, protože tuzemskému obchodníkovi nevzniká povinnost přiznat daň.*

Z výše uvedených informací i příkladů vyplývá, že zvláštní režim se vztahuje na přesně vymezený okruh subjektů. Pro jejich identifikaci je nutné uvedení správných údajů na všech dokumentech souvisejících s prodejem a rovněž účetních dokladech tak, aby bylo možno v rámci interní kontroly ověřit možnost uplatnění zvláštního režimu. Zejména je to však nutné pro případ kontroly ze strany správce daně, který má možnost ověřit jejich správnost a na základě úplnosti záznamů určit oprávněnost použití zvláštního režimu, případně doměřit poplatníkovi nedoplatek daně, vč. penále a úroků z prodlení. [11]

4.4 Stanovení základu daně při použití zvláštního režimu

Zásadním momentem pro stanovení výše daně (a to se týká nejen DPH, ale všech daní v rámci systému daňové soustavy) je stanovení správného základu daně.

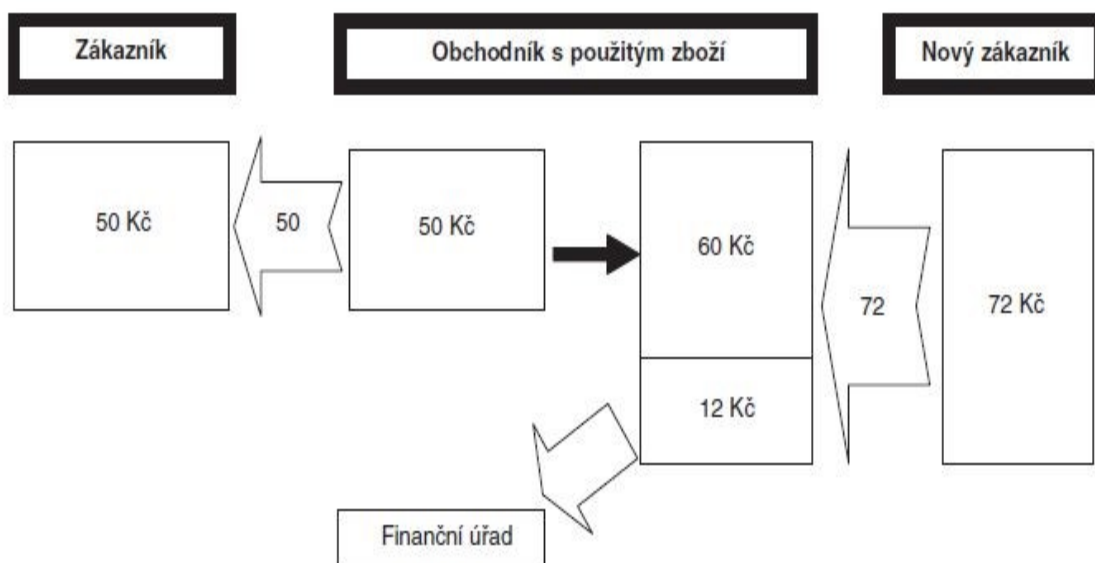
Pro účely daně z přidané hodnoty lze základ daně i výši DPH graficky znázornit způsobem uvedeným na obr. 4. 1:



Obrázek 4.1: Grafické znázornění konstrukce uplatnění DPH u obchodníka Zdroj: [17]

V praktické rovině lze tedy říci, že pokud výrobce v roce 2010, při tehdejší sazbě daně 20 %, prodával dané zboží za 100 Kč, musí k ní připočíst 20 Kč DPH, které následně odvede správci daně. *Obchodník stejné zboží dále prodává zákazníkovi za cenu 110 Kč, kterou musí navýšit o odpovídající DPH na výstupu ve výši 20 % ze 110 Kč = 22 Kč, ale jelikož si může uplatnit DPH ze vstupu, zaplatí státu 2 Kč, což odpovídá 20 % DPH z přírážky k ceně, za kterou zboží koupil od výrobce.* Zákazníkem je občan neplátce, nemá tedy nárok na odpočet daně, proto je vlastně jediný, kdo nese břemeno zdanění. Cena, kterou za zboží zaplatil, je 132 Kč.

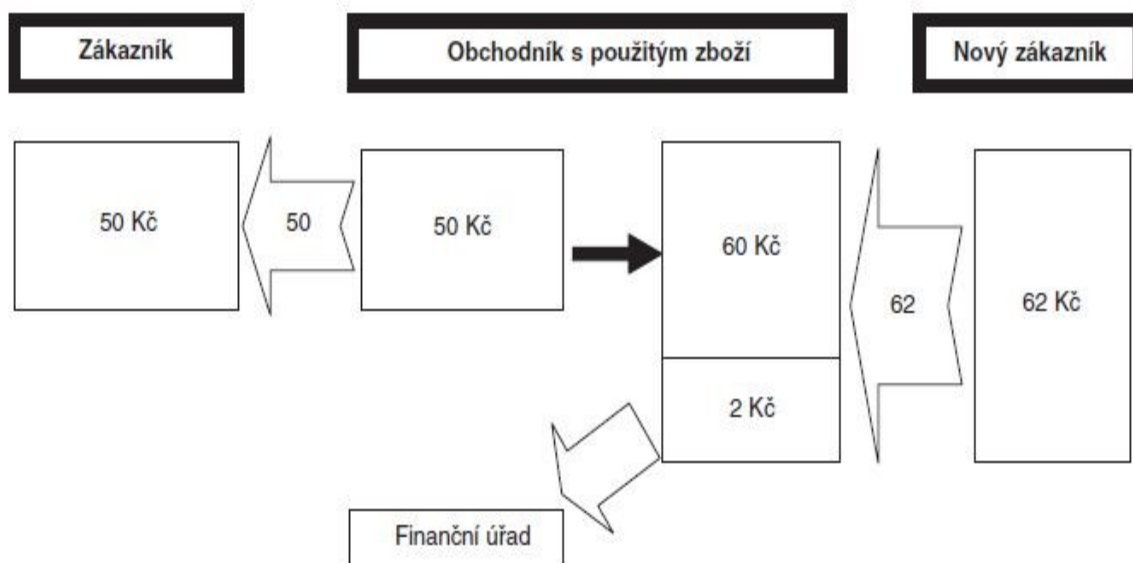
V případě, že zákazník již použité zboží nepotřebuje, nabídne jej obchodníkovi z použitým zbožím a dohodnou se na ceně, např. 50 Kč. Jelikož zákazník - soukromá osoba, není plátcem DPH, nebude zboží pro obchodníka na vstupu zatíženo DPH. Obchodník plátce je, a proto musí prodejní cenu zatížit touto daní. Tzn. z navýšené prodejní ceny 60 Kč s DPH ve výši 20% by měl správci daně odvést 12 Kč. Graficky lze tyto transakce vyjádřit dle obrázku č. 4. 2:



Obrázek 4.2: Grafické znázornění zatížení DPH při obchodu s použitým zbožím Zdroj: [17]

V porovnání s předchozí transakcí došlo ve druhém případě ke značnému zatížení prodejní ceny daní z přidané hodnoty a obchodník s použitým zbožím se dostává do nevýhodného postavení z hlediska odvodu daně z přidané hodnoty, protože nemůže uplatnit žádný odpočet na vstupu, což mu snižuje zisk. Aby byla tato skutečnost narovnána, došlo k zavedení zvláštního režimu.

Principem zvláštního režimu obchodníka s použitým zbožím je, že DPH na výstupu zatěžuje pouze svou obchodní přírážku, tedy jen zisk z obchodu odpovídající rozdílu prodejní ceny (bez daně) a pořizovací ceny. [17] Pokud se tedy námi sledovaná účetní jednotka - obchodník s použitým zbožím, rozhodla uplatnit zvláštní režim pro daň z přidané hodnoty, a při modelové ceně zboží 50 Kč na vstupu, lze na obrázku č. 4.3 vidět značný rozdíl mezi oběma režimy:



Obrázek 4.3: Uplatnění zvláštního režimu pro prodej použitého zboží Zdroj: [17]

Když porovnáme náklady a výnosy všech zúčastněných stran a přidáme k tomu úvahu o změně příjmu státu z DPH při této minimální ceně je zřejmé, že není možné takový režim širě umožnit. Proto jsou vybrány pouze určité skupiny jak na straně plátce DPH, tak v případě zvláštního režimu i skupiny „dodavatelů“, u nichž je tento režim umožněn a stát, resp. finanční správa je důsledně kontroluje, aby nedošlo ke zneužití.

4.5 Kdy lze a kdy nelze uplatnit zvláštní režim obchodníka + příklady

Český autobazar - plátce DPH - pořídil za účelem dalšího prodeje těchto deset ojetých vozidel:

- 1) sportovní automobil od soukromé osoby (občana) z Česka za sjednanou cenu 100 000 Kč,
- 2) nákladní auto od soukromé osoby (občana) z Rakouska za sjednanou cenu 10 000 EUR,
- 3) osobní auto od plátce, který jej koupil v roce 2008 jako firemní auto (tehdy neměl nárok na odpočet),
- 4) dodávkové auto od plátce, který jej využívala jako své firemní vozidlo (měl plný nárok na odpočet),
- 5) osobní auto od osoby registrované k dani v Polsku, která při jeho prodeji uplatnila zvláštní režim,

6) kamion od osoby registrované k dani v Německu, která při prodeji uplatnila osvobození z titulu dodání zboží do jiného státu EU osobě registrované k dani v jiném státu EU (tzv. intrakomunitární plnění),

7) přívěs od jiného českého autobazaru (plátce), který při jeho prodeji uplatnil zvláštní režim,

8) návěs od jiného českého autobazaru (plátce), který při jeho prodeji neuplatnil zvláštní režim,

9) automobil od plátce, který u něj z důvodu využití pouze pro výchovnou a vzdělávací činnost (osvobozenou od daně bez nároku na odpočet daně dle § 57 ZDPH) nemohl ani zčásti nárokovat odpočet daně na vstupu,

10) osobní auto od živnostníka (plátce), který jej koupil v létě roku 2009 a z důvodu částečně i soukromého využívání uplatnil odpočet daně pouze v poměrné výši 80 % odpovídající využití vozidla pro podnikání.

Český autobazar může (ale také nemusí) využít zvláštní režim obchodníka s použitým zbožím u vozidel 1), 2), 3), 5), 7) a 9), předmětem DPH tedy u nich bude pouze obchodní přírážka autobazaru. Naproti tomu při prodeji vozidel 4), 6), 8) a 10) nemá možnost volby a musí zdanit klasicky celou sjednanou prodejní cenu.

Dále § 90 odst. 12 ZDPH dodává, že zvláštní režim nelze použít při dodání zboží, pokud byl při jeho pořízení uplatněn nárok na odpočet daně.

Ani s ohledem na výše uvedený okruh osob, od nichž může obchodník použité zboží pořídit (neplátci, osvobozená plnění, zvláštní režim obchodníka), nepřichází prakticky do úvahy, obchodník ale nemá zakázán odpočet daně u souvisejících přijatých zdanitelných plnění, zejména půjde o různé vedlejší výdaje, např. oprava a doprava zboží apod., použití zvláštního režimu fakticky představuje formu zdanitelného plnění, takže nárok na odpočet vyplývá obecně z § 72 odst. 5 ZDPH.

Aby se zachovala neutralita systému DPH vůči třetím státům, tak i v případě využití zvláštního režimu obchodníka s použitým zbožím je vývoz osvobozen od daně. Pochopitelně přitom ale musí splnit standardní podmínky pro osvobození vývozu zboží od daně na výstupu podle § 66 ZDPH.

Nevýhodou zvláštního režimu je, že plátce, který takto použité zboží koupí, nemá nárok na odpočet daně z přírážky, kterou zaplatil v prodejní ceně zboží dodaného obchodníkem.

Je-li proto kupujícím plátce, který splňuje obecné podmínky pro odpočet daně na vstupu, pak by měl obchodníka přemluvit, aby místo zvláštního režimu uplatnil obecný způsob výpočtu daně z celé úplaty. [17]

Příklad 1

Autobazar (Plátce CZ, DIČ CZ11111111) nakoupí dne 20. 10. 2016 od obchodníka v EU (DIČ BE567891011, ev. číslo daňového dokladu 20161111) ojetý OA za 200 000 Kč a následně jej dne 31. 10. 2016 prodá v nezměněném stavu v tuzemsku za 250 000 Kč. Evidenční číslo daňového dokladu vystaveného Plátcem CZ 201601225, DUZP 31. 10. 2016.

V tomto případě Plátcem CZ mohl být využit zvláštní režim dle § 90 ZDPH.

Přirážka se vypočte z rozdílu $250\,000 - 200\,000 = 50\,000$

výpočet daně z přirážky: $50\,000 \cdot 0,1736 = 8\,680$ Kč

základ daně = $50\,000 - 8\,680 = 41\,320$ Kč

uvádíme do ř. 1

a 200 000 do ř. 26

(do ř. 26 se uvádí také částka za uskutečněná zdanitelná plnění podle zvláštního režimu pro obchodníky s použitým zbožím (§ 90), snižená o přirážku)

I. Zdanitelná plnění		ř.	Základ daně	Daň na výstupu
Dodání zboží nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku (např. § 13, § 14, § 8)	základní	1	41.320	8.680

II. Ostatní plnění a plnění s místem plnění mimo tuzemsko s nárokem na odpočet daně	ř.	Hodnota
Ostatní uskutečněná plnění s nárokem na odpočet daně (např. § 24a ...)	26	200.000

VI. Výpočet daně	ř.	
Daň na výstupu (součet 1 až 13 – 61 + daň podle § 108/1/i) + § 108/1/j)	62	8.680
Odpočet daně (46 V plné výši + 52 Odpočet + 53 Změna odpočtu + 60)	63	
Vlastní daň (62 – 63)	64	8.680
Nadměrný odpočet (63 – 62)	65	

Autobazar (Plátce CZ, DIČ CZ11111111) pořídí (1.) dne 20. 10. 2016 od obchodníka v EU (DIČ BE567891011, ev. číslo daňového dokladu 20161111, daňový doklad vystaven rovněž 20. 10. 2016) ojetý OA za 200 000 Kč a následně jej (2.) dne 31. 10. 2016 prodá v nezměněném stavu v tuzemsku za 250 000 Kč. Evidenční číslo daňového dokladu vystaveného Plátcem CZ 201601225, DUZP 31. 10. 2016.

Tento příklad je alternativou k předchozímu příkladu s tím rozdílem, že nemohl být využit zvláštní režim pro obchodníky s použitým zbožím dle § 90 ZDPH, tzn., jedná se o klasické pořízení zboží od osoby registrované k dani v jiném členském státě a jeho následný prodej v tuzemsku. Důležitý je dopad na výši vlastní daňové povinnosti.

1. Při pořízení uvedeného automobilu musí český plátce dopočíst a přiznat daň dle § 37/1 ZDPH, § 16 a § 25 ZDPH, zároveň má možnost si uplatnit nárok na odpočet daně (§ 72, 73 ZDPH)

$$\text{daň} = 200\,000 \cdot 0,21 = 42\,000 \text{ Kč}$$

2. Výpočet daně z prodejní ceny 250 000 Kč:

$$\text{daň} = 250\,000 \cdot 0,1736 = 43\,400 \text{ Kč}$$

$$\text{základ daně} = 250\,000 - 43\,400 = 206\,600 \text{ Kč}$$

uvádíme do ř. 1

I. Zdanitelná plnění		ř.	Základ daně	Daň na výstupu
Dodání zboží nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku (např. § 13, § 14, § 8)	základní	1	206.600	43.400
Pořízení zboží z jiného členského státu (§ 16; § 17 odst. 6 písm. e); § 19 odst. 3)	základní	3	200.000	42.000

IV. Nárok na odpočet daně		ř.	Základ daně	V plné výši	Krácený odpočet
Ze zdanitelných plnění vykázaných na řádcích 3 až 13	základní	43	200.000	42.000	
Odpočet daně celkem (40 + 41 + 42 + 43 + 44 + 45)		46	xxxxxx	42.000	

VI. Výpočet daně	ř.	
Daň na výstupu (součet 1 až 13 – 61 + daň podle § 108/1/i) + § 108/1/j)	62	85.400
Odpočet daně (46 V plné výši + 52 Odpočet + 53 Změna odpočtu + 60)	63	42.000
Vlastní daň (62 – 63)	64	43.400
Nadměrný odpočet (63 – 62)	65	0

4.6 Povinnosti plátce uplatňujícího zvláštní režim a náležitosti účetních dokladů

Povinnosti plátců daně z přidané hodnoty jsou specifikovány v zákoně o DPH, v obecné rovině náležitosti účetních dokladů ukládá zákon o účetnictví [15] a náležitosti daňových dokladů podle § 26 a následujících dle ZDPH. Dodržování těchto ustanovení při vystavování a příjmu dokladů, zejména pokud souvisí s DPH, je jednou ze základních povinností účetní jednotky.

Povinnosti plátce obchodujícího s EU mimo povinnosti běžného plátce jsou následující. [2]

- Každé DIČEU si musí ověřit v systému VIES.
- Při pořízení zboží z EU si provede tzv. samovyměření daně, kterou si hned odečte, pokud má nárok na odpočet daně (nahrazuje celnici).
- Není ničím neobvyklým, pokud jsou první dva znaky DIČ úplně z jiné země než adresa.
- Veškerý dovoz do EU musí být uveden v souhrnném hlášení.
- Pokud plátce překročí stanovené limity pro odeslání či příjem zboží EU, musí vyplnit statistický výkaz INTRASTAT.

Dále je nutné respektovat všechny povinnosti plátce obchodujícího s EU. Pro přehlednost je uveden následující výčet, který je blíže zaměřen na prodejce osobních automobilů.

Z EU	Tuzemsko				
	Kdo	NÁKUP		PRODEJ	
Od neDIČ	DIČCZ	Není předmětem daně	§ 16/1	Zdanit celou cenu	§ 13
	Autobazar (§ 90/2/a)	Nepřiznává daň (není předmětem daně)	§ 2a/1/b/1	Daň je z přírážky	§ 90/9
Od DIČaEU	DIČCZ	Přiznat daň jako zboží Nárok na odpočet	§ 40 § 72/1/a	Zdanit celou cenu	§ 13
	Autobazar (§ 90/2/d)	Přiznat daň jako zboží Nárok na odpočet	§ 40 § 72/1/a	Zdanit celou cenu	§ 13
Z autobazaru (tj. zvláštní režim)	DIČCZ	Osvobozeno od daně	§ 65/1	Osvobozeno	§ 62/1
	Autobazar (§ 90/2/e)	Nepřiznává daň (není předmětem daně)	§ 2a/1/b/1	Daň je z přírážky	§ 90/3

Tabulka 4.1: Prodejci osobních aut - nákup z EU a prodej Zdroj: [2, str. 182]

V případě zvláštního režimu je velmi důležité, aby účetní doklady obsahovaly náležitosti upravující § 29 ZDPH viz. kapitola 2.2.6. Kromě výše uvedených náležitostí musí daňový doklad obsahovat i další údaje, z hlediska uplatnění zvláštního režimu je nutná především přesná specifikace a ověření odběratele a dodavatele.

Při dodání zboží, které je předmětem zvláštního režimu, musí být na daňovém dokladu uveden údaj „zvláštní režim – použité zboží“. Při dodání zboží, které je předmětem zvláštního režimu, nesmí být na daňovém dokladu samostatně uvedena daň týkající se přírážky, s výjimkou dokladu o prodeji motorového vozidla pro osobu se zdravotním postižením.

4.6.1 Systém VIES

Systém VIES (VAT Information Exchange System) je informační systém, který umožňuje sdílet data o plátcích DPH registrovaných v Evropské unii (EU) a o dodání zboží a služeb spadajících do souhrnného hlášení k dani z přidané hodnoty.

Informace o plátcích DPH obsažené v systému VIES nejsou však tak detailní jako údaje zveřejněné v českém celostátním registru plátců DPH. [23]

Elektronický systém VIES lze najít na stránkách Evropské komise. [19]

Kontakt | Search | Legal Notice | Czech (cs)

EVROPSKÁ KOMISE

Evropská komise > Daňová a celní unie > VIES

About us | Online Databases | Tenders & Grants | FAQ | Subscribe to newsflash | Co je nového ? | Sitemap

Ověřování platnosti DIČ
Technické informace
Statistiky o provozu webu
Časté otázky
Nápověda
Vymezení odpovědnosti za tuto službu

Ověřování DIČ pro účely DPH prostřednictvím systému VIES

Zde si můžete si ověřit platnost daňového identifikačního čísla (DIČ) přiděleného pro účely DPH v nějakém členském státě EU. Ověření DIČ lze provést výběrem příslušného členského státu, který DIČ pro účely DPH vydal a vložení ověřovaného DIČ.

Členský stát --
DIČ

Členský stát žadatele --
DIČ
Ověřit

Vies On-The-Web v5.2.1 | Top

Obrázek 4.4: Elektronický systém VIES Zdroj: [19]

4.6.2 Souhrnné hlášení

Povinnost předložit souhrnné hlášení vychází ze směrnice Rady 2006/112/ES, jejímž záměrem je zabezpečit podklady pro kontrolu pohybu zboží nebo poskytování přeshraničních služeb. Souhrnné hlášení nemá povinnost podat plátce pokaždé, pouze v případě, že uskutečnil plnění, které je předmětem vykazování tohoto hlášení.

Předmětem je podle § 102 ZDPH:

- dodání zboží do jiného členského státu osobě registrované k dani v jiném členském státě,
- přemístění obchodního majetku do jiného členského státu,
- dodání zboží kupujícímu v rámci EU formou třístranného obchodu, pokud je plátce prostřední osobou v tomto obchodu,
- poskytnutí služby v rámci EU, kromě poskytnutí služby, která je v daném státě osvobozena od daně nebo pokud je povinen přiznat daň příjemce.

Souhrnné hlášení je možno poslat elektronicky přes on-line aplikaci nebo přes datovou schránku a podává ho za společnost společník, který je pověřen povinností podávat daňová přiznání za společnost. Pokud dodáváme zboží do jiného členského

státu, podáváme hlášení měsíčně. Při jiných důvodech se hlášení podává podle toho, jaké máme zdaňovací období v tuzemsku, tudíž měsíčně nebo čtvrtletně. Čtvrtletně tedy, je-li plátce plátcem čtvrtletním a poskytuje pouze služby do EU osobě registrované k dani. V případě uvedení chybných údajů, má podavatel povinnost chybu opravit do 15 dnů ode dne zjištění chybných údajů.

Podat souhrnné hlášení musí také identifikované osoby, které poskytly služby v rámci EU, kromě poskytnutí služby, která je osvobozená od daně nebo má povinnost přiznat daň příjemce. Termín pro podání hlášení je do 25. dne následujícího měsíce, ve kterém bylo plnění uskutečněno.

4.6.3 Kontrolní hlášení

Od 1. 1. 2016 nastává plátcům DPH povinnost podat kromě daňového přiznání, popř. souhrnného hlášení i kontrolní hlášení k DPH. Kontrolní hlášení nekompenzuje řádné daňové přiznání a předkládají ho všichni plátci, jak fyzické osoby, tak právnické, a to bez ohledu na výši obratu. Jedná se o speciální tvrzení, které informuje stát o tom, komu je fakturováno s DPH a v jaké sazbě. V úvodu hlášení je nutno uvést svou identifikaci a také datovou schránku nebo nejméně e-mail. Následuje vypsání zdanitelných plnění v České republice, což je prodej komukoliv a nákupy od plátců DPH. Nákupy od neplátců DPH ani plnění osvobozená od daně se v hlášení nevyskytují. Také zde najdeme plnění, u kterých vzniká povinnost přiznat daň, včetně přeshraničních plnění a uskutečněná plnění v režimu přenesení daňové povinnosti, kdy kontrolní hlášení substituuje výpis z evidence pro daňové účely.

Hlášení nepodává neplátce DPH, identifikovaná osoba ani plátci, kteří uskutečňují výhradně plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet.

Je podáváno výhradně elektronicky na elektronickou adresu finančního úřadu. Termíny pro předložení kontrolního hlášení jsou totožné s podáním daňového přiznání. Fyzické osoby tedy hlášení odevzdávají buď měsíčně, nebo čtvrtletně, a to do 25. dne následujícího měsíce. Právnické osoby mají lhůtu vždy měsíční. Lhůty pro odevzdání kontrolního hlášení nelze prodloužit. V případě, že plátce DPH, který má povinnost hlášení podat a nepodá ho ve stanovené lhůtě, vzniká mu sankce, která většinou nelze snížit nebo prominout. Pokud kontrolní hlášení nebylo podáno v řádném termínu, pokuta činí 1 000 Kč, když plátce dodá hlášení bez vyzvání. Naopak pokud je vyzván správcem daně, plátce zaplatí 10 000 Kč. Existují ovšem i vyšší pokuty, a to až do výše 500 000 Kč.

Pokud jsou v daňovém přiznání k DPH vyplněny řádky 1, 2, 40, 41, 25, 10, 11, 3, 4, 5, 6, 9, 12 a 13, automaticky se plnění z těchto řádků zapisuje i do příslušných oddílů kontrolního hlášení a tudíž vzniká povinnost kontrolní hlášení podat. Pokud je plnění mimo výše uvedené řádky, kontrolní hlášení se neodevzdává. [22]

4.7 Analýza účetních případů

Pro tuto bakalářskou práci byly vybrány 3 doklady, které se při kontrole účetní jednotky v roce 2012 staly jedním z hlavních důvodů, proč byla účetní jednotce doměřena daň z přidané hodnoty za rok 2010 včetně penále a úroků.

Důležité je zmínit, že obchodník s ojetými automobily nejčastěji dováží automobily z jiných členských států EU. V běžném případě by se jednalo o přenesenou daňovou povinnost a DPH by bylo stanoveno úplně odlišným způsobem. Zároveň je nutné zmínit, že v případech, které jsou v následujícím odstavci analyzovány, nebyly dodrženy podmínky pro použití zvláštního režimu, a tudíž se mělo jednat o přenesenou daňovou povinnost.

U faktury č. 1, přiložené v příloze č. 1, můžeme vidět ke konečné částce připočtenou daň. Jak už bylo zmíněno v kapitole 4.5, při použití zvláštního režimu nesmí být na daňovém dokladu zvlášť uvedena daň jak z celé částky, tak z přírážky. V tomto případě může chyba nastat dvojím způsobem. Obchodník s ojetými vozy musí prodejce nejdříve požádat, aby na faktuře nebylo zvlášť vypsáno DPH a zároveň by měl předložit své DIČ pro jeho ověření. Pokud prodejce tento postup dodrží, faktura je následně adekvátním dokladem pro užití zvláštního režimu. Pokud však obchodník DIČ nepředloží, prodejce vystaví daňový doklad s DPH, a tudíž na tuto fakturu nemůže být uplatněn zvláštní režim. Dle sdělení účetní jednotky je druhý způsob dokladování obvyklý, přestože není v souladu s podmínkami zvláštního režimu. Prodejce ojetého automobilu v jiném členském státě se obává, že příslušná daň nebude v České Republice odvedena, tudíž na daňový doklad daň vypíše. Prodejce je plátcem a nastala by mu povinnost, odvést daň ve svém státě, pokud by obchodník neodvedl daň v ČR. Tento způsob je však neopodstatněný. Zákonem je stanoveno, pokud dochází k využití zvláštního režimu, nesmí být na daňovém dokladu vystaveno DPH zvlášť, tudíž jej sám porušuje. Bohužel se takovému případu nedá vyvarovat.

Faktura č. 2, uvedená v příloze č. 2, je vystavena fyzickou osobou. Zde by měla být dodržena podmínka, že obchodníkovi s ojetými automobily má být zboží dodáno osobou nepovinnou k dani. Problém nastává v tom případě, když na faktuře (zároveň

se jedná o kupní smlouvu), není uvedeno RČ prodejce. Není možné si tuto fyzickou osobu dohledat v registru plátců, a tudíž není dodržena podmínka pro použití zvláštního režimu a DPH by mělo být vyměřeno z celé částky, ne pouze z prodejní přírážky obchodníka. V tomto případě byla firma Anka Automobile (viz. razítko na faktuře) zprostředkovatelem prodeje, avšak nemá rovněž uvedeno DIČ pro ověření, a tudíž se opět jedná o nedodržení podmínek pro použití zvláštního režimu.

Faktura č. 3, uvedená v příloze č. 3, je vystavena právnickou osobu opět v JČS. Na faktuře mělo být uvedeno DIČ nebo IČO firmy, aby bylo možné tuto právnickou osobu ověřit, zda je či není plátcem DPH. Tato firma nebyla dohledatelná ani na FÚ v Rakousku, tudíž vůbec neexistuje. Problematika neexistujícího daňového subjektu byla již zmíněna v kapitole 3.4. Tato podmínka opět nebyla dodržena, tudíž DPH mělo být vyměřeno z celé částky.

Problematika daňového úniku byla zmíněna v kapitole 3.1, kde se dočteme, že daňový únik může být jak záměrný, tak nezáměrný. V tomto konkrétním případě, jak můžeme vidět v analýze výše, jde o daňový únik nezáměrný. Tento případ je obzvlášť specifický, jelikož obchodník s ojetými automobily pověřil vedením svého účetnictví daňového poradce. Ten jej měl upozornit na nedodržení základních podmínek náležitostí daňového dokladu a zároveň tedy nedodržení podmínek pro použití zvláštního režimu. Jelikož v tomto konkrétním případě je chyba na straně daňového poradce, a jak je zmíněno v následující kapitole, daňový poradce je zavázán uzavřít smlouvu o pojištění odpovědnosti za škodu. Po vyměření doměrku, stanovení úroků a penále, obchodník požadoval uhradit značnou část po daňovém poradci, ten jej taky ze svého pojištění zaplatil. Tento případ je obzvlášť specifický, jelikož obchodník neměl chybně odvedenou jen daň z přidané hodnoty, ale také daň z příjmů fyzických osob a daň silniční. Avšak tímto už se tato bakalářské práce nezabývá.

Největší škoda byla napáchána v roce 2010 a FÚ se tímto případem začal zabývat až v letech 2013-2015. Pokud by se na tento problém přišlo již dříve, nemusely by částky dosahovat takových rozměrů. Např. v roce 2010 za 1. čtvrtletí bylo stanoveno penále 51 265 Kč, úroky 164 360 Kč a doměrek činil 256 328 Kč. Celkový doplatek na daních, vč. úroku a penále bylo cca 1 000 000 Kč.

4.8 *Chyby a odpovědnost za vedení účetnictví*

Odpovědnost za vedení účetnictví má vždy podnikatel. Nese povinnost uhradit i eventuálně vyměřené pokuty. Dále pak je může po účetním vymáhat. Pravděpodobnost úspěchu na náhradu škody závisí na tom, kdo daňové účetnictví či daňovou evidenci vedl.

Stačí jediná chyba, malé přehlédnutí a následuje vyměření daňového nedoplatku a příslušných sankcí. Jen malá hrstka podnikatelů zvládá vedení daňového účetnictví nebo daňovou evidenci bez pomoci odborníka. Nejsložitějším procesem je evidence účetních dokladů, která souvisí se znalostí příslušných předpisů a sledováním případných legislativních změn. Podnikatel má hned několik možností. Může se obrátit na účetního či daňového poradce, či si zaměstnat vlastní účetní.

Účetní jednotky mohou pověřit vedením svého účetnictví i jinou právnickou nebo fyzickou osobu v souladu s § 5 zákona o účetnictví. Ačkoliv podnikatel převede práci na někoho jiného, odpovědnosti se nezbyví, tudíž vyměřené sankce hradí sám. Následně však může škodu po viníkovi vymáhat. Závisí ovšem, zda-li účetnictví vede daňový poradce, účetní poradce nebo zaměstnaná účetní.

Podle § 6 odst. 7 zákona o daňovém poradenství a Komoře daňových poradců České republiky odpovídá daňový poradce klientovi za škodu, kterou způsobil on, jeho zástupce či jeho pracovník a pokud vznikla ve spojení s výkonem daňového poradenství. Daňový poradce není povinen nahradit škodu, jestliže prokáže, že škodě nemohl zabránit. Podle § 6 odst. 9 je daňový poradce zavázán před zahájením úkonu vykonávané činnosti daňového poradenství uzavřít smlouvu o pojištění odpovědnosti za škodu, která by mohla vzniknout v souvislosti s výkonem dané profese. Pojištění musí platit po celou dobu vykonávání činnosti daňového poradce. Eventuální škoda způsobená klientovi chybou či nepřesností daňového poradce je následně hrazena z tohoto pojištění. [24]

5 Závěr

Podnikatelská činnost obchodování s ojetými automobily se potýká s celou řadou nešvarů, které jsou vzhledem k využití této služby zákazníky široce diskutovány. Některými z nich jsou nízká profesionalita subjektů působících na trhu ojetých vozů, nešvary jako jsou stáčení tachometrů, klamání zákazníků ohledně technického stavu vozidel či prodělaných havárií, omlazování vozidel, vytváření falešné servisní historie, nabízení odcizených vozidel s předělanými identifikátory, atd.

Z daňového a účetního hlediska je tato činnost také velice komplikovaná. Vzhledem k tomu, že mnoho transakcí probíhá v rámci EU, je nutné dodržování pravidel obchodu mezi zeměmi EU. Protože se jedná o obchod s použitým zbožím a obchodníci uplatňují zvláštní režim pro obchodování s použitým zbožím dle § 90, je i zde nutná velká obezřetnost při dodržování všech povinností. Ať už se jedná o chyby záměrné, či nezáměrné, v celkovém objemu mohou být hodnoceny jako snaha o daňové úniky.

Z analýzy účetních dokladů v praktické části vyplynulo, že nedůsledná kontrola dokladů přijatých od dodavatelů může mít pro účetní jednotku značné finanční dopady a v případě, že doměřená částka při kontrole přesahuje částku 100 000 Kč, může se stát i základem pro trestní stíhání, v tomto případě fyzické osoby podnikatele.

U uplatňování zvláštního režimu je možné využít informační portály pro ověření DIČ plátce. K zaúčtování dokladů a určení základu daně, kterým je v tomto případě prodejní přírážka snižena o daň z přírážky, je vhodné vytvořit např. účetní směrnici, případně pokyn, konzultovaný a ověřený s daňovým poradcem, případně finanční správou, který pro všechny realizované případy vytvoří jednotný manuál, podle nějž se může řídit nejen podnikatel, ale i jím pověřená účetní.

Od 1. 1. 2016 navíc přibyla plátcům DPH další povinnost, a tou je kontrolní hlášení. I když je zavedení tohoto nástroje velmi diskutované, v případě plátců uplatňujících zvláštní režim může být dalším kontrolním instrumentem, protože jsou zde uváděna data související s uplatněním zvláštního režimu.

Seznam použité literatury

a) Odborná kniha

[1] CULLIS, John a JONES, Philip. *Public finance and public choice*. New York: Oxford University Press, 2009. 560 s. ISBN 9780199234783.

[2] DUŠEK, Jiří. *DPH 2017 - zákon s přehledy*. Praha: GRADA, 2017. 256 s. ISBN 978-80-271-0427-7 .

[3] LEDVINKOVÁ, Jana. *Daň z přidané hodnoty 2015: úplné znění zákona o DPH od 1. ledna 2015 s pedagogickými pomůckami včetně komentářů a grafů*. 7. vyd. Praha: VOX, 2015. 396 s. ISBN 978-80-87480-34-2.

[4] MARTINEZ, Jean-Claude. *Daňový únik*. [překl.] Eva Vergeinerová. HZ, spol. s r.o., 1995. 144 s. ISBN 8090191835.

[5] MEJSTŘÍK, V. a kol. *Slovník spisovné češtiny pro školu a veřejnost: s dodatkem Ministerstva školství, mládeže a tělovýchovy*. Praha: Academia. 648 s. ISBN 80-200-1080-7.

[6] PROUZA, Daniel. *Daňová kriminalita*. Stráž pod Ralskem: Justiční akademie ČR, 2005. 260 s. ISBN 80-239-6622-7.

[7] ŠIROKÝ, Jan. *Daně v Evropské unii*. 5. vyd. Praha: Linde Praha , 2012. 400 s. ISBN 978-80-7201-881-9.

[8] ŠIROKÝ, J. a kol. *Daňová teorie s praktickou aplikací*. 2. vyd. Praha: C. H. Beck, 2008. 330 s. ISBN 978-80-7400-005-8.

BENDA, Václav a Ladislav PITNER. *Daň z přidané hodnoty s komentářem k 1. 1. 2017*. 11. vyd. Olomouc: ANAG, 2017. 856 s. ISBN 978-80-7554-089-8

Daňové zákony v úplném znění k 1. 1. 2017. Olomouc: Nakladatelství ANAG, 2017. ISBN 978-80-7554-060-7.

GALOČÍK, Svatopluk a Oto Paikert. *DPH 2017 – výklad s příklady*. 13. vyd. Praha: Grada publishing, 2017. 424 s. ISBN 978-80-271-0428-4.

b) Právní předpisy

[9] Směrnice rady 2006/112/ES.

[10] Příloha č. 3a k zákonu č. 235/2004 Sb., seznam zboží podléhajícího druhé snížené sazbě daně

[11] Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů.

[12] Zákon č. 40/2009 Sb., trestní zákoník, ve znění pozdějších předpisů.

[13] Zákon č. 455/1991 Sb., o živnostenském podnikání, ve znění pozdějších předpisů.

[14] Zákon č. 586/1992 SB., o daních z příjmu, ve znění pozdějších předpisů.

[15] Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů.

[16] Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty.

c) elektronické dokumenty a ostatní

[17] Dauc.cz. *Zvláštní režim DPH obchodníků s použitým zbožím*. [Online]. Wolters Kluwer ČR, a. s., 2017 [5. 3. 2017]. Dostupné z: <https://www.dauc.cz/dokument/?modul=li&cislo=39766&well=ucetnikavarna>.

[18] Epravo.cz. *Zvláštní režim pro obchodníky s použitým zbožím, uměleckými díly, sběratelskými předměty a starožitnostmi*. [Online]. EPRAVO.CZ, a.s., 1999-2017 [19. 3. 2017]. Dostupné z: <https://www.epravo.cz/top/clanky/zvlastni-rezim-pro-obchodniky-s-pouzitym-zbozim-umeleckymi-dily-sberatelskymi-predmety-a-starozitnostmi-100289.html>.

[19] Evropská komise. *Ověřování DIČ pro účely DPH prostřednictvím systému VIES*. [Online]. [6. 4. 2017]. Dostupné z: http://ec.europa.eu/taxation_customs/vies/.

[20] Finance.cz. *Jak se vyvíjí sazby DPH v roce 2017?* [Online]. Mladá fronta a.s., 2017 [17. 1. 2017]. Dostupné z: <https://www.finance.cz/489543-dph-eu-2017/>.

[21] Finanční správa. *Grafické zobrazení celostátního hrubého výnosu sdílených daní v letech 2013 až 2017*. [Online]. Finanční správa, 2013-2017 [7.2. 2017]. Dostupné z: <http://www.financnisprava.cz/cs/dane/kraje-a-obce/danove-prijmy-kraju-a-obci/graficke-zobrazeni-prubehu-celostatniho-inkasa-sdilenych-dani-3733>.

[22] Finanční správa. *Kontrolní hlášení DPH*. [Online]. Finanční správa, 2013-2017 [26. 1. 2017]. Dostupné z: <http://www.financnisprava.cz/cs/dane/dane/dan-z-pridane-hodnoty/kontrolni-hlaseni-DPH>.

[23] Kurzy. *Celostátní registr plátců*. [Online]. Kurzy.cz, spol. s r.o., AliaWeb, spol. s r.o., 2000-2017 [15. 1. 2017]. Dostupné z: <http://www.kurzy.cz/dic/overeni/eu/>.

[24] Podnikatel.cz. *Máte chybu v účetnictví? V první řadě je to vaše chyba, nikoli chyba účetní.* [Online]. Internet Info, s.r.o., 2007-2017 [12. 3. 2017]. Dostupné z: <http://www.podnikatel.cz/clanky/ucetnictvi-danova-evidence-chyba-ucetni/>.

[25] Podvojný účetnictví. *Plátce, poplatník.* [Online] 2012. [14. 4. 2017]. Dostupné z: <http://podvojne-ucetnictvi.webnode.cz/dph/platce-poplatnik/>.

[26] Portal.Pohoda.cz. *Daňová kontrola.* [Online]. STORMWARE s. r.o., 2012 [12. 5. 2017]. Dostupné z: <https://portal.pohoda.cz/dane-ucetnictvi-mzdy/ostatni-dane/danova-kontrola/>.

[27] Viktorová, Martina. *Účetní chyby a daňové úniky.* České Budějovice, 2011. Diplomová práce. Jihočeská univerzita v Českých Budějovicích, Fakulta ekonomická, Katedra účetnictví a financí [Online]. Dostupné z: https://theses.cz/id/b3tz7a/DP_VIKTOROVA_Martina.pdf.

Seznam zkratk

ČR	Česká Republika
DIČ	daňové identifikační číslo
DPH	daň z přidané hodnoty
ES	Evropské společenství
EU	Evropská unie
FÚ	finanční úřad
IČO	identifikační číslo osoby
JČS	jiný členský stát EU
OSVČ	osoba samostatně výdělečně činná
RČ	rodné číslo
VIES	VAT Information Exchange System
ZDP	zákona o dani z příjmů
ZDPH	zákon o dani z přidané hodnoty

Seznam obrázků

Obrázek 2.1: Typy daní v České Republice	8
Obrázek 2.2: Celostátní hrubý výnos DPH.....	9
Obrázek 3.1: Princip kolotočového podvodu	31
Obrázek 4.1: Grafické znázornění konstrukce uplatnění DPH u obchodníka.....	37
Obrázek 4.2: Grafické znázornění zatížení DPH při obchodu s použitým zbožím	38
Obrázek 4.3: Uplatnění zvláštního režimu pro prodej použitého zboží	39
Obrázek 4.4: Elektronický systém VIES.....	45

Seznam tabulek

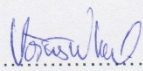
Tabulka 2.1: Vývoj sazeb DPH v České Republice.....	22
Tabulka 3.1: Minimalizace daňové povinnosti.....	28
Tabulka 4.1: Prodejci osobních aut - nákup z EU a prodej	44

Prohlášení o využití výsledků bakalářské práce

Prohlašuji, že

- jsem byla seznámena s tím, že na mou bakalářskou práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb. – autorský zákon, zejména § 35 – užití díla v rámci občanských a náboženských obřadů, v rámci školních představení a užití díla školního a § 60 – školní dílo;
- beru na vědomí, že Vysoká škola báňská – Technická univerzita Ostrava (dále jen VŠB-TUO) má právo nevýdělečně, ke své vnitřní potřebě, bakalářskou práci užít (§ 35 odst. 3);
- souhlasím s tím, že bakalářská práce bude v elektronické podobě archivována v Ústřední knihovně VŠB-TUO a jeden výtisk bude uložen u vedoucího bakalářské práce. Souhlasím s tím, že bibliografické údaje o bakalářské práci budou zveřejněny v informačním systému VŠB-TUO;
- bylo sjednáno, že s VŠB-TUO, v případě zájmu z její strany, uzavřu licenční smlouvu s oprávněním užít dílo v rozsahu § 12 odst. 4 autorského zákona;
- bylo sjednáno, že užít své dílo, bakalářskou práci, nebo poskytnout licenci k jejímu využití mohu jen se souhlasem VŠB-TUO, která je oprávněna v takovém případě ode mne požadovat přiměřený příspěvek na úhradu nákladů, které byly VŠB-TUO na vytvoření díla vynaloženy (až do jejich skutečné výše).

V Ostravě dne 13. 7. 2017


.....
jméno a příjmení studenta

Seznam příloh

Příloha č. 1 – Faktura č. 1 – plátce DPH

Příloha č. 2 – Faktura č. 2 – není uvedeno RČ

Příloha č. 3 – Faktura č. 3 – není uvedeno DIČ